

## Государственный контроль и аудит: институциональное обеспечение и перспективы развития в целях обеспечения экономической безопасности региона

Татьяна Ю. Феофилова<sup>1</sup> feotu@yandex.ru  
Вадим С. Лопатников<sup>1</sup> ksp@ksp.org.ru

<sup>1</sup> Санкт-Петербургский политехнический университет, ул. Политехническая, 29, г. Санкт-Петербург, 195251, Россия

**Реферат.** Уровень развития государственного контроля указывает на системные проблемы государственного управления и влияет на состояние экономической безопасности региона. Проведен анализ отечественной практики внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе. В результате выявлено, что функции внутреннего финансового контроля дублируют функции линейного менеджмента по операционному управлению, а внутреннего финансового аудита сводятся к ревизии финансово-хозяйственной деятельности. Сопоставление с положениями концептуальных документов и стандартов позволило выявить, что внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит не в полной мере соответствует представлениям этих документов. Обоснована необходимость перехода в государственном секторе от внутреннего финансового контроля и аудита к внутреннему контролю и аудиту. Предложено ввести дополнительную специализацию «Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности в государственном секторе» в ФГОС ВО 38.05.01 «Экономическая безопасность».

**Ключевые слова:** экономическая безопасность региона, внутренний финансовый аудит, внешний финансовый аудит, государственный финансовый контроль

## State control and audit: Institutional provision and development prospects in order to ensure economic security of the region

Tatiana Yu. Feofilova<sup>1</sup> feotu@yandex.ru  
Vadim S. Lopatnikov<sup>1</sup> ksp@ksp.org.ru

<sup>1</sup> St. Petersburg Polytechnic University named after Peter the Great, Polytechnic str., 29, St. Petersburg, 195251, Russia

**Summary.** The level of development of state control points to systemic problems of state administration and affects the state of economic security in the region. The author conducted a study of the Russian practice of internal control and internal audit in the public sector. The functions of internal financial control duplicate the functions of line management for operational management. Internal financial audit means the audit of the financial and economic activities of the institution. Comparison with the provisions of conceptual documents and standards has made it possible to identify that internal financial control and internal financial audit does not fully correspond to the representations of these documents. The author substantiated the need to transform internal financial control in internal control, internal financial audit into internal audit. The author proposed to supplement with the specialization “Economic and legal support of economic security in the public sector” specialty 38.05.01 “Economic security”.

**Keywords:** economic security of the region, internal financial audit, external financial audit, state financial control

### Введение

Получившие широкую огласку антикоррупционные дела, фигурантами которых стали чиновники федерального и регионального уровней государственного управления, а также руководители других организаций государственного сектора, демонстрируют крайние проявления неэффективного, нерационального, недобросовестного, а также незаконного исполнения государственных функций и оказания государственных услуг. Это, в свою очередь, указывает на системные проблемы государственного управления, что во многом определено

несостоятельностью контроля в государственном секторе, что наносит существенный ущерб экономике страны и регионов, снижая уровень их экономической безопасности. Приходится констатировать – современная система государственного контроля относительно эффективная по отношению к субъектам внешней среды, но «недорабатывает» по отношению к органам власти и отчасти к государственным организациям. Такая ситуация связана с несовершенством нормативного правового обеспечения, а также нежеланием государственного менеджмента развивать внутриведомственный контроль.

Для цитирования

Феофилова Т.Ю., Лопатников В.С. Государственный контроль и аудит: институциональное обеспечение и перспективы развития в целях обеспечения экономической безопасности региона // Вестник ВГУИТ. 2017. Т. 79. № 2. С. 326–336. doi:10.20914/2310-1202-2017-2-326-336

For citation

Feofilova T.Yu., Lopatnikov V.S. State control and audit: Institutional provision and development prospects in order to ensure economic security of the region. *Vestnik VGUIT* [Proceedings of VSUET]. 2017. vol. 79. no. 2. pp. 326–336. (in Russian). doi:10.20914/2310-1202-2017-2-326-336

### **Проблемы определения области государственного контроля**

По большей части в толковых словарях «контроль» определяется через понятия «проверка», «наблюдение», которые в свою очередь требуют определения.

В отечественной литературе авторы предлагают свое видение понятий «контроль», «внутренний контроль», «внешний контроль», «государственный контроль», «финансовый контроль», «финансовый аудит» и др.

В части государственного контроля бюджетных правоотношений выделяются четыре направления исследований. Первое, основывается на положениях нормативных правовых актов и, по сути, детализирует их посредством формулирования элементов регламентов, проверяемых вопросов [4, 6]. Его несомненным достоинством является развитие методического обеспечения государственного финансового контроля в границах норм, закрепленных Бюджетным кодексом РФ (гл. 26) и Постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193. Однако такие исследования не предусматривают разрешение противоречий, заключенных в этих документах и не способствуют развитию системы контроля, а, следовательно, и повышению уровня экономической безопасности региона.

Второе – сужает понятие государственного контроля до ревизии финансово-хозяйственной деятельности [5, 8].

Третье направление базируется на международных документах. По большей части эти исследования касаются Счетной палаты [9, 10], реже контрольно-счетных органов субъектов Федерации и муниципальных образований.

Четвертое направление посвящено развитию теории государственного контроля в сфере бюджетных правоотношений, особое внимание в которых уделяется уточнению терминологического аппарата, формулированию принципов, функций и полномочий, организационной структуры. Так, Ю.В. Прохоров [7], видит главный недостаток контрольной составляющей БК РФ в том, что в нем ставится знак равенства между бюджетным и государственным финансовым контролем. Автор считает: «Бюджетный контроль – основная, но не исчерпывающая и неисключительная сфера деятельности органов финансового контроля».

Поиск теоретического и методологического базиса для развития государственного контроля и аудита, должен способствовать, по крайней мере, ликвидации пересечения зон

ответственности, иерархической и функциональной неопределенности внутреннего контроля, внутреннего аудита и ревизии, уточнения функций и полномочий, имеющих место в отечественном нормативном правовом регулировании. Недостаточная конкретика институционального обеспечения сферы внутреннего контроля и внутреннего аудита в сфере бюджетных правоотношений и его слабая согласованность с международным опытом регулирования внутреннего и внешнего контроля в государственном секторе, породили дискуссии, в которых не принимается во внимание международная профессиональная практика, смешиваются понятия, виды деятельности, вводятся дублирующие элементы. В качестве примера приведем работу Н.И. Даниленко [3], в которой автор внутренний финансовый контроль и аудит справедливо относит к ведомственному. В отличие от хозяйствующего субъекта реального сектора экономики в государственном секторе организация контроля выходит за пределы одного учреждения ввиду его встроенности в иерархическую систему государственного управления. Из этого следует, что определение цели деятельности отдельного учреждения государственного сектора формулируется на более высоком уровне государственного управления. Поэтому внутренний аудит должен осуществляться силами и средствами ведомства, в подчинении которого находится учреждение, независимо оценивая внутренний контроль, управление рисками и качество управления этого учреждения. Соответственно внутренний контроль интегрирован в систему управления учреждения. Учитывая, что таким учреждением может выступать орган государственного управления или местного самоуправления с соответствующими полномочиями в сфере экономики или государственной деятельности, то внутренний контроль также можно отнести к ведомственному контролю.

Н.И. Даниленко комментирует мнения специалистов и проводит свое понимание понятия «внутренний контроль» и проблем его реализации. При этом автор не разграничивает внутренний контроль и аудит и внутренний финансовый контроль и финансовый аудит, что демонстрирует наличие терминологической проблемы и проблемы закрепления границ отдельных составляющих контроля в государственном секторе. На аналогичные проблемы обращает внимание Е.В. Бергаль, которая, разделяя позицию В.В. Бандурина и В.И. Щедрова [1], справедливо считает, что терминологическая неопределенность

не добавляет четкого разграничения полномочий органов государственного финансового контроля и не способствует четкому пониманию: «...объектов контроля, предмета контроля, функций региональных уполномоченных, осуществляющих внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, внешний государственный аудит (контроль)...» [2].

Н.И. Даниленко указывает на эффективное функционирование в регионах внешнего финансового контроля и на слабое развитие внутреннего финансового контроля. В качестве причины проблемы видит отсутствие четкого разграничения полномочий между внешним и внутренним контролем, наличия пробелов в законодательстве, отсутствие единой методологии и квалифицированных кадров для выполнения контрольных мероприятий. Полагаем, что источником перечня проблем, сформулированных Н.И. Даниленко, выступает отмеченная ранее неопределенность при формировании понятийного аппарата, то есть первопричина состоит в отсутствии институционального закрепления границ и элементов контроля в государственном секторе.

Н.И. Даниленко предложил прикладные меры решения проблем внутреннего финансового контроля, но приводит только инструменты ревизии, например: «...сопоставление документов, отражающих хозяйственные операции, с документами, оформление и содержание которых обуславливается непосредственно первичными документами». Демонстрирует и другие сложности в понимании границ элементов контроля. Так, автор, излагает свое мнение по развитию системы внутреннего контроля и аудита в федеральных (муниципальных) органах исполнительной власти, а именно: «...по трем основным направлениям: внутренний контроль, внутренний аудит, управление рисками». При этом Н.И. Даниленко дублирует элементы внутреннего контроля. Например, указывает на то, что ведомственный контроль должен учитывать антикоррупционный аспект, а также обеспечение соблюдения законодательных и нормативных правовых актов, а затем предлагает еще один – самостоятельный элемент – комплаенс-контроль. Таким образом, элементы, относимые к контролю соответствия, необоснованно представлены в качестве самостоятельных единиц.

Критически проанализированная работа Н.И. Даниленко показывает, что область государственного контроля требует как минимум структурирования, четкого закрепления зон ответственности за отдельными ее элементами.

### Регламентация внутреннего контроля и внутреннего аудита

В мировой практике накоплен значительный опыт в области контроля, включая государственный контроль.

В международных профессиональных стандартах внутреннего аудита: контроль (*control*) – любые действия менеджмента, Совета и других сторон по управлению рисками и повышению вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач<sup>1</sup>. В определении однозначно сделан акцент на два взаимосвязанных аспекта – управление рисками и достижение целей. Внутренний аудит в указанных стандартах трактуется как независимая, обеспечивающая объективность консультационная деятельность, призванная добавить стоимость и улучшить работу организации. Он помогает организации достичь своих целей путем применения систематического и упорядоченного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и процессов управления.

По версии концептуального документа «Внутренний контроль. Интегрированная модель», выпущенного Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тедуэя (COSO), внутренний контроль – это процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности и комплаенс.

Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе<sup>2</sup>, разработанные комитетом профессиональных стандартов ИНТОСАИ, в качестве основы используют комплексную систему внутреннего контроля COSO; определяют внутренний контроль как всеобъемлющий процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения соответствующих гарантий того, что в время реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели:

- 1) ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом;
- 2) исполнение обязательств подотчетности;

<sup>1</sup> Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Permission-to-Reprint-and-Translate-IPPF.aspx>

<sup>2</sup> ISSAI 9100 «Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе». URL: <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/other/ISSAI/ISSAI-9100-RU.pdf>

3) соблюдение соответствующего законодательства и положений;

4) защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения.

В этом определении несколько интерпретированы, но, по сути, сохранены три составляющие целевых функций внутреннего контроля в редакции COSO. Первая и четвертая подцели соответствуют целям операционной деятельности, вторая – цели в области подготовки отчетности, третья – целям комплаенс. Следует отметить, что не подвергнуты изменениям и компоненты внутреннего контроля, под ними рассматривают среду контроля, оценку рисков, деятельность по осуществлению контроля, информацию и средства связи, мониторинг.

Государственному контролю придало развитие принятие в 1977 г. Лимской декларации (далее – Лимская декларация) руководящих принципов аудита, делегатами IX Конгресса Международной организации высших органов аудита в Лиме<sup>3</sup>. Лимская декларация разделила государственный аудит на внутренний и внешний.

В соответствии с Основополагающими принципами аудит государственного сектора – это систематический процесс, позволяющий объективно получать и оценивать доказательства для определения того, соответствуют ли информация или существующие условия установленным критериям. Аудит государственного сектора крайне важен, поскольку он предоставляет законодательным и надзорным органам, должностным лицам и широкой общественности информацию, а также независимые и объективные оценки управления и проведения государственной политики, программ или иных действий<sup>4</sup>.

В Российской Федерации Счетная палата РФ в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»<sup>5</sup> (далее – Федеральный закон № 41-ФЗ) и ст. 265 БК РФ осуществляет внешний государственный аудит (контроль). Документом закреплено участие в обеспечении безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации Счетной палаты через осуществление внешнего

государственного аудита (контроля) порядка формирования, управления и распоряжения ресурсами. В соответствии с п. 1 ст. 1 Федерального закона № 41-ФЗ отождествлен внешний государственный аудит и контроль, при этом размывается зона ответственности Счетной палаты РФ и обоснование ее места в системе государственного управления. Так, если Счетная палата осуществляет внешний аудит, то, учитывая мировой опыт, является независимой и подотчетной законодательному органу. Собственно такой порядок и реализуется в РФ. Если речь идет о внешнем контроле, то этот орган должен быть встроен в организационную структуру исполнительной ветви государственного управления.

При этом образована Счетная палата согласно п. 5 ст. 101 Конституции РФ<sup>6</sup> для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета. Таким образом, Федеральным законом № 41-ФЗ расширена сфера деятельности Счетной палаты по сравнению с Конституцией РФ с «контроля за исполнением федерального бюджета» до «аудита (контроля) порядка формирования, управления и распоряжения средствами федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, федеральной собственностью и иными ресурсами». Следует отметить, что такой порядок, соответствует лучшей мировой практики высших органов аудита. Однако в Бюджетном кодексе РФ закреплено положение сужающее сферу деятельности Счетной палаты до «государственного (муниципального) финансового контроля». В соответствии п. 2 ст. 265 БК РФ<sup>7</sup> Счетная палата РФ, а также контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований осуществляют контрольную деятельность в форме внешнего государственного (муниципального) финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений и являются органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.

Законодательные акты РФ закрепили различные границы деятельности Счетной палаты и закрепляют различные полномочия (таблица 1).

---

<sup>3</sup> ISSAI 1 «Лимская декларация». URL: <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1-Ruso.pdf>.

<sup>4</sup> ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора». URL: <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf>

<sup>5</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ (ред. от 07.02.2017) «О Счетной палате Российской Федерации» // Российская газета. – 10 апр. – 2013. – № 77.

<sup>6</sup> «Конституция Российской Федерации» (принята всенародным голосованием 12.12.1993). URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

<sup>7</sup> «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

Институционально закреплённые границы сферы деятельности Счетной палаты РФ

Table 1.

Institutionally fixed boundaries of the scope of activity of the Accounts Chamber of the Russian Federation

Законодательный акт Legislative act	Сфера деятельности, закреплённая законодательным актом Sphere of activity, fixed by legislative act	Уровень контрольных полномочий Level of control authority
Конституция РФ The Constitution of the Russian Federation	контроль за исполнением федерального бюджета control over the execution of the federal budget	отсутствует is absent
Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» Federal Law No. 41 FZ, dated 05/04/2013 "On the Audit Chamber of the Russian Federation"	аудит (контроль) порядка формирования, управления и распоряжения средствами федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, федеральной собственностью и иными ресурсами audit (control) of the procedure for the formation, management and disposal of federal budget funds, budgets of state extra-budgetary funds, federal property and other resources	внешний государственный аудит (контроль) external state audit (control)
Бюджетный кодекс РФ Budget Code of the Russian Federation	контроль за соблюдением бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, в время исполнения бюджета control over compliance with the budget legislation of the Russian Federation and other regulatory legal acts governing budgetary legal relations, during the execution of the budget контроль за достоверностью, полнотой и соответствием нормативным требованиям составления и представления бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств, квартального и годового отчетов об исполнении бюджета control over the accuracy, completeness and compliance with the regulatory requirements for the preparation and submission of budgetary statements of the chief administrators of budgetary funds, quarterly and annual performance reports контроль в других сферах control in other spheres	внешнего государственного (муниципального) финансового контроля external state (municipal) financial control

В соответствии с п. 3 ст. 265 БК РФ полномочия по осуществлению внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений закреплены за Федеральным казначейством, финансовыми органами и специализированными органами государственного (муниципального) контроля. Общими полномочиями органов внутреннего финансового контроля является контроль за соблюдением бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения; полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, в том числе отчетности об исполнении государственных (муниципальных) заданий (ст. 269.2 БК РФ).

Внутренний государственный контроль ограничивается контролем соответствия и отчетности. Отдельно, в полномочиях органов Федерального казначейства, выделены контрольные процедуры при санкционировании операций. Содержание операций финансово-хозяйственной деятельности, осуществляемых объектами государственного финансового контроля, представляет интерес только с позиций

их соответствия нормативным правовым актам. При этом за границами государственного финансового контроля находятся риски, формируемые в процессе выполнения государственных функций и оказания государственных услуг; их эффективность, за исключением объектов закупок для государственных (муниципальных) нужд.

Отечественные нормативные правовые документы содержат вариаций границ зон ответственности контрольных органов и контрольных подразделений на федеральном и региональном уровнях управления.

В ст. 160.2-1 БК РФ закреплены бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

При этом за главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств закреплены направления внутреннего контроля близкие по своему содержанию к целям внутреннего контроля, предусмотренным ISSAI 9100 (таблица 2).

Соответствие целей внутреннего контроля по ISSAI 9100 и направлений внутреннего финансового контроля по ст. 160.2-1 БК РФ

Compliance of internal control objectives with ISSAI 9100 and internal financial control lines under Art. 160.2-1 of the RF Budget Code

Цели внутреннего контроля по ISSAI 9100 Internal Control Objectives for ISSAI 9100	Направленность внутреннего финансового контроля по ст. 160.2-1 БК РФ Powers of internal financial control under art. 160.2-1 of the Budget Code of the Russian Federation		
	Главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств Chief administrator (manager) of budgetary funds	Главный администратор (администратор) доходов бюджета The chief administrator (administrator) of budget revenues	Главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств Chief administrator (manager) of budgetary funds
ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом conduct of activities in an orderly, ethical, economical, efficient and effective manner	соблюдение внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по расходам, включая расходы на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд compliance with internal standards and procedures for drawing up and executing the budget for expenditures, including expenditures for the purchase of goods, works, services to ensure state (municipal) needs	ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом conduct of activities in an orderly, ethical, economical, efficient and effective manner	соблюдение внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по расходам, включая расходы на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд compliance with internal standards and procedures for drawing up and executing the budget for expenditures, including expenditures for the purchase of goods, works, services to ensure state (municipal) needs
исполнение обязательств подотчетности discharge of accountability obligations	соблюдение составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета этим главным распорядителем бюджетных средств и подведомственными ему распорядителями и получателями бюджетных средств compliance with the preparation of budgetary reporting and budgetary accounting by this chief administrator of budgetary funds and subordinate administrators and recipients of budgetary funds	исполнение обязательств подотчетности discharge of accountability obligations	соблюдение составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета этим главным распорядителем бюджетных средств и подведомственными ему распорядителями и получателями бюджетных средств compliance with the preparation of budgetary reporting and budgetary accounting by this chief administrator of budgetary funds and subordinate administrators and recipients of budgetary funds
соблюдение соответствующего законодательства и положений compliance with relevant legislation and regulations	соблюдение установленных в соответствии с бюджетным законодательством РФ, иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения observance of the established in accordance with the budget legislation of the Russian Federation and other normative legal acts regulating budgetary legal	соблюдение соответствующего законодательства и положений compliance with relevant legislation and regulations	соблюдение установленных в соответствии с бюджетным законодательством РФ, иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения observance of the established in accordance with the budget legislation of the Russian Federation and other normative legal acts regulating budgetary legal
защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения protection of resources against loss, misuse and damage	подготовка и организация мер для повышения экономности и результативности использования бюджетных средств preparation and organization of measures to improve the economy and efficiency of the use of budget funds	защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения protection of resources against loss, misuse and damage	подготовка и организация мер для повышения экономности и результативности использования бюджетных средств preparation and organization of measures to improve the economy and efficiency of the use of budget funds

Бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового аудита закреплены п. 4 ст. 160.2-1 БК РФ, включают:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов РФ;
- подготовку предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств;
- оценку надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности.

В развитие ст. 160.2-1 БК РФ Постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193<sup>8</sup> детализирована сущность осуществления «внутреннего финансового контроля» и «внутреннего финансового аудита». Документ имеет не вполне удачную структуру. Так, в пп. 2, 3, 4 отражается порядок осуществления внутреннего контроля главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, тогда как последующие статьи раздела II «Осуществление внутреннего финансового контроля» не имеют такой конкретизации. Опираясь на п. 1 раздела I «Основные положения», можно предположить, что пп. 5-27 распространяют нормы на внутренний финансовый контроль главных распорядителей (распорядителей) средств федерального бюджета, главных администраторов (администраторов) доходов федерального бюджета, главных администраторов (администраторов) источников финансирования дефицита федерального бюджета. Принципиальным отличием позиции отечественного законодателя относительно понимания внутреннего финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений от международной практики [11–15], концептуальных документов и руководств в области внутреннего контроля заключается в его оторванности от целевых функций деятельности участников бюджетного процесса. Поэтому термин «риск» упоминается в разделе II «Осуществление внутреннего контроля» вскользь, лишь однажды (п. 22) и без привязки к целям учреждений.

К недостаткам этого документа следует и не вполне оправданное ограничение проверок сферой комплаенс-контроля и укороченной версией контроля текущей деятельности, заключающегося в сборе и анализе информации о своевременности составления и представления документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур. Необходимо подчеркнуть, что речь идет о документах необходимых для выполнения бюджетных процедур, а не о выполнении бюджетных процедур. Порядок реализации результатов контроля по уровню подведомственности характерен для ревизии. В целом анализ п. 22, позволяет констатировать, что в нем сделана попытка представить элементы контрольно-ревизионной деятельности в форме внутреннего контроля по уровню подчиненности.

Несмотря на п. 4 ст. 160.2-1 БК РФ, в разделе III «Осуществление внутреннего финансового аудита» Постановления Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 полномочия внутреннего финансового аудита закреплены за структурными подразделениями и (или) уполномоченными должностными лицами, работниками только главного администратора (администратора) средств федерального бюджета. Цели внутреннего финансового контроля полностью дублируют соответствующее положение БК РФ (п. 4 ст. 160.2-1). Содержание целей позволяет отнести лишь частично область внутреннего финансового аудита, границы которой закреплены БК РФ и Постановлением Правительства № 193, к внутреннему аудиту в государственном секторе, понимаемом таковым в международных документах, в частности в Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита и ISSAI 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе»<sup>9</sup>. В этих документах подчеркнута назначение внутреннего аудита, улучшение деятельности организации, помощь в достижении ее целей, что достигается через оценку управления рисками, внутреннего контроля и менеджмента. В версии отечественного законодателя внутренний финансовый аудит – это смешение элементов внутреннего аудита, внутреннего контроля и внешнего аудита. Так, оценка надежности внутреннего контроля относится к сфере внутреннего аудита. Тогда как подтверждение отчетности относится к сфере внутреннего контроля и внешнего аудита, а подготовка

<sup>8</sup> Постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 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 Пра-

вил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89». ГАРАНТvol.PY. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70513414/#ixzz4emcokqLt>

<sup>9</sup> ISSAI 9140 Независимость внутреннего аудита в государственном секторе. URL: <http://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/others/ISSAI/ISSAI-9140-RU.pdf>

предложений о повышении экономности и результативности использования средств федерального бюджета – к области внутреннего контроля и к области внутреннего аудита, в части подготовки предложений.

Региональные нормативные правовые акты, регулирующие внутренний контроль и внутренний аудит основываются на соответствующих нормах Бюджетного кодекса и во многом дублируют положения Постановления Правительства РФ № 193. Так, Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 29 мая 2014 года № 440<sup>10</sup> распространяет свое действие только на бюджетные процедуры, к которым отнесены процедуры составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета, составления бюджетной отчетности, осуществляемые в рамках полномочий администратора. Из документа следует, что внутренний финансовый контроль ограничивается контролем операционной деятельности в части ведения учета, составления и исполнения бюджета, комплаенс контроль ограничен нормативными правовыми актами, регулирующие бюджетные правоотношения и основной акцент сделан на обеспечении средствами контроля целей составления отчетности.

В Постановлении Правительства Санкт-Петербурга от 18.12.2014 № 1180<sup>11</sup> цели внутреннего финансового аудита полностью п. 4 ст. 160.2–1 БК РФ. При этом действие этого нормативного правового акта однозначно распространяется на главных распорядителей средств, главными администраторами доходов бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета Санкт-Петербурга, которые в документе названы – администраторы. Функции внутреннего аудита закрепляются на уровне регламентов органа власти за структурными подразделениями или отдельными должностными лицами на основе функциональной независимости. При этом если администратор испытывает недостаток трудовых ресурсов или затруднение в обеспечении функциональной независимости, то в п. 1.5. предусмотрена возможность создания аудиторской комиссии с привлечением работников специализированной организации на основании соглашения между администратором и специализированной организацией. Следует отметить, что постановлением закреплена такой, своего рода, аутсорсинг при условии его осуществления безвозмездной основе.

Представляется вполне оправданным вопрос о качестве проведения внутреннего финансового аудита на безвозмездной основе. Безвозмездная основа предусмотрена и для привлечения экспертов и специалистов при проведении аудиторских мероприятий.

В соответствии с п. 2.9 в время аудиторского мероприятия проводится исследование: осуществления внутреннего финансового контроля; законности выполнения внутренних бюджетных процедур и эффективности использования средств бюджета Санкт-Петербурга; ведения учетной политики, принятой объектом аудита, в том числе на предмет ее соответствия изменениям в области бюджетного учета; применения автоматизированных информационных систем объектом аудита при осуществлении внутренних бюджетных процедур; вопросов бюджетного учета, в том числе вопросов, по которым принимается решение исходя из профессионального мнения лица, ответственного за ведение бюджетного учета; наделения правами доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных систем, обеспечивающих осуществление бюджетных полномочий; формирования финансовых и первичных учетных документов, а также наделения правами доступа к записям в регистрах бюджетного учета; бюджетной отчетности. Таким образом, на уровне региона – Санкт-Петербурга, функции внутреннего аудита сведены до ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

Нормативные правовые документы региона имеют те же ограничения, что и документы федерального уровня. Несколько иначе обстоят дела на методическом уровне регулирования внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Приказом Минфина России от 7 сентября 2016 г. № 356 утверждены Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля, в котором в п. 4 среди бюджетных рисков выделены «риски недостижения целевых значений показателей качества финансового менеджмента, установленных финансовым органом соответствующего бюджета в целях проведения мониторинга (оценки) качества финансового менеджмента главных администраторов бюджетных средств, (за исключением показателей,

---

<sup>10</sup> Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 29 мая 2014 года № 440 «О порядке осуществления внутреннего финансового контроля главными распорядителями бюджетных средств Санкт-Петербурга, главными администраторами доходов бюджета Санкт-Петербурга, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета Санкт-Петербурга». ИПС «Кодекс». URL: <http://docs.cntd.ru/document/537955788>.

<sup>11</sup> Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 18.12.2014 № 1180 «О порядке осуществления внутреннего финансового аудита главными распорядителями бюджетных средств Санкт-Петербурга, главными администраторами доходов бюджета Санкт-Петербурга, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета Санкт-Петербурга». ИПС «Кодекс». URL: <http://docs.cntd.ru/document/822404265>.



отражающих несоблюдение бюджетного законодательства и принципа эффективности использования бюджетных средств)». То есть прослеживается тенденция учета качества менеджмента и ориентированность на целевые показатели, но с ограничением финансовой сферой. Позднее приказом Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 утверждены Методические рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита. Однако этот документ не приобрел положения, сближающие осуществление внутреннего финансового аудита с лучшей мировой практикой и профессиональными стандартами.

### **Направления развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита**

Основная проблема проанализированных документов, регулирующих область внутреннего контроля и внутреннего аудита, состоит в том, что они рассматривают эти виды контроля в области бюджетных правоотношений только с точки зрения правильности исполнения бюджета бюджетной системы РФ. Примечательно включение в их название слова «финансовый», которое сводит внутренний контроль и внутренний аудит до уровня функций линейного менеджмента или ревизии. Такой подход никоим образом не способствует улучшению деятельности организаций, оказывающих государственные (муниципальные) услуги или выполняющих государственные (муниципальные) функции. Это означает, что, несмотря на принятие отдельных положений в нормативных правовых актах и специализированных документов, регулирующих финансовый контроль в государственном секторе, сомнительна фактическая реализация стремления усилить контроль и улучшить его качество в системе бюджетных правоотношений. В целях обеспечения экономической безопасности региона необходим переход от внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита к внутреннему контролю и внутреннему аудиту соответственно, что невозможно сделать без развития институционального обеспечения экономической безопасности региона и принятия соответствующих нормативных правовых актов, определяющих такую трансформацию. Следует определить оперативные и стратегические цели деятельности органов власти, бюджетных, автономных, казенных учреждений и прочих участников бюджетных правоотношений. Сформировать риски не только с точки зрения соответствия

нормам и правилам, закрепленным регуляторами исполнения бюджета, но и, прежде всего, с позиции эффективности достижения целей оказания государственных услуг и/или выполнения государственных функций. Безусловно, методы и способы ревизии финансово-хозяйственной деятельности, преобладающие во внутреннем финансовом аудите сегодня, должны сохраниться, но в качестве одного из элементов, возможно и не главного в контроле.

При этом осознаем, что переход к внутреннему контролю и внутреннему аудиту в государственном секторе невозможен без подготовки специалистов, компетенциями, ориентированными на выполнение соответствующих трудовых функций. Считаем необходимым, учитывая специфику отношений, ввести дополнительную специализацию «Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности в государственном секторе» в ФГОС ВО 38.05.01 «Экономическая безопасность». В рамках подготовки кадров по этой специализации необходимо предусмотреть дисциплины (модули), направленные на изучение основ внутреннего контроля, внутреннего аудита, комплаенс-контроля, обнаружения и противодействия мошенничеству и злоупотреблениям, гражданского, административного, трудового права, а также направленные на изучение бюджетного учета и отчетности, бюджетной системы и бюджетного процесса. То есть необходима основная профессиональная образовательная программа, формирующая компетенции внутренних аудиторов и внутренних контроллеров в организациях-участниках бюджетных правоотношений.

### **Выводы**

В государственном секторе, в частности в сфере бюджетных правоотношений существует правовой вакуум в области реализации видов внутреннего контроля ориентированных на достижение целевых функций организаций, оказывающих государственные услуги или выполняющих государственные функции. Это ограничивает эффективность оперативного и стратегического контроля. Для решения указанной проблемы требуется как минимум развитие институтов, регулирующих государственный контроль и предусматривающих переход от внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита к внутреннему контролю и внутреннему аудиту; и подготовка кадров способных выполнять трудовые функции внутренних контроллеров и аудиторов в организациях-участниках бюджетных правоотношений.

ЛИТЕРАТУРА

1 Бандурин В.В., Щедров В.И. Анализ состояния бюджетного устройства Российской Федерации // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2015. № 2-1 (22). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sostoyaniya-byudzhelnogo-ustroystva-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 31.03.2017).

2 Бергаль Е.В. Внешний и внутренний финансовый контроль в системе государственного контроля: региональный аспект // Государственный аудит. 2016. № 3. С. 9.

3 Даниленко Н.И. Финансовый контроль и аудит: эффективный инструмент управления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 18 (378). С. 17–21.

4 Максимов В.О. Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита в системе Росрыболовства. // Вестник АГТУ. Сер.: Экономика. 2015. № 2. С. 124–127.

5 Михеева О.А. О некоторых проблемах реализации законодательства о государственном финансовом контроле: из опыта работы госфинконтроля Самарской области. // Юридический вестник СамГУ. 2015. vol. 1. № 2. С. 54–59.

6 Муртилова К.М. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент управления бюджетными средствами. // Актуальные вопросы современной экономики. 2014. № 4. С. 574–580.

7 Прохоров Ю.В. Финансовый контроль как форма государственной власти. // Вестник международного института экономики и права. 2013. № 3 (12). С. 65–72.

8 Скобара В.В., Телепнева А.В. Государственный финансовый контроль как основной инструмент государственного регулирования экономики региона // Инновационное развитие экономики. 2013. № 3 (15). С. 28–33.

9 Фефилова Т.Ю. Современное состояние регионов: к вопросу об оценке экономической безопасности // Сборник статей III Межвузовская научно-практическая конференция с международным участием. Экономическая безопасность: стратегические риски и угрозы. 2016. С. 32–35.

10 Черняева З.А. Развитие эффективности в государственном финансовом контроле иностранных государств. // Государственный аудит. Право. Экономика. 2014. № 1-2. С. 19–23.

11 Baber W.R. Toward understanding the role of auditing in the public sector // Journal of Accounting and Economics. 1983. vol. 5. С. 213–227.

12 Goodwin J. A comparison of internal audit in the private and public sectors // Managerial Auditing Journal. 2004. vol. 19. №. 5. С. 640–650.

13 Spira L.F., Page M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit // Accounting, Auditing & Accountability Journal. 2003. vol. 16. №. 4. с. 640–661.

14 Unegbu A.O., Kida M.I. Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management // Journal of emerging trends in economics and management sciences. 2011. vol. 2. №. 4. С. 304–309.

15 Vijayakumar A.N., Nagaraja N. Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises // BVIMR Management Edge. 2012. vol. 5. №. 1.

REFERENCES

1 Bandurin V.V., Shchedrov V.I. Analysis of the state budgetary system of the Russian Federation. *MIR (Modernizatsiya. Innovatsii. Razvitie)* [MIR (Modernization. Innovation. Development)]. 2015. no. 2-1 (22). Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sostoyaniya-byudzhelnogo-ustroystva-rossiyskoy-federatsii> (Acceded at: 31.03.2017). (in Russian).

2 Bergal' E.V. External and internal financial control in the system of state control: a regional perspective. *Gosudarstvennyi audit* [State audit]. 2016. no. 3. pp. 9. (in Russian).

3 Danilenko N.I. Financial control and auditing: an effective management tool. *Bukhgalterskii uchët v byudzhnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh* [Accounting in budgetary and non-profit organizations]. 2015. no. 18 (378). pp. 17–21. (in Russian).

4 Maksimov V.O. Improvement of internal financial control and audit in the system of the Agency. *Vestnik AGTU. Seriya: Ekonomika* [Proceedings of ASTU. Economy]. 2015. no. 2. pp. 124–127. (in Russian).

5 Mikheeva O.A. On some problems of implementation of legislation on state financial control: experience of hosting controller Samara region. *Yuridicheskii vestnik SamGU* [Yuridicheskii Vestnik SamGU]. 2015. vol. 1. no. 2. pp. 54–59. (in Russian).

6 Murtilova K.M. State financial control as an important tool of budget management. *Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki* [Topical issues of modern economy]. 2014. no. 4. pp. 574–580. (in Russian).

7 Prokhorov Yu.V. Financial control as a form of state power. *Vestnik mezhdunarodnogo instituta ekonomiki i prava* [Proceedings of the international Institute of Economics and law]. 2013. no. 3 (12). pp. 65–72. (in Russian).

8 Skobara V.V., Telepneva A.V. State financial control as the main instrument of state regulation of economy of the region. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki* [Innovative development of economy]. 2013. no. 3 (15). pp. 28–33. (in Russian).

9 Feofilova T.Yu. The current state of the regions: on the assessment of economic security. *Sbornik statei III Mezhvuzovskaya nauchno-prakticheskaya konferentsiya s mezhdunarodnym uchastiem. Ekonomicheskaya bezopasnost': strategicheskie riski i ugrozy* [Collection of articles III Interuniversity scientific and practical conference with international participation. Economic security: strategic risks and threats]. 2016. pp. 32–35. (in Russian).

10 Chernyadeva Z.A. The development of efficiency of state financial control of foreign countries. *Gosudarstvennyi audit. Pravo. Ekonomika* [The state audit. Right. Economy]. 2014. no. 1-2. pp. 19–23. (in Russian).

11 Baber W.R. Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics*. 1983. vol. 5. pp. 213-227.

12 Goodwin J. A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*. 2004. vol. 19. no. 5. pp. 640-650.

13 Spira L.F., Page M. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2003. vol. 16. no. 4. pp. 640-661.

#### СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

**Татьяна Ю. Фефилова** к.э.н., доцент, институт промышленного менеджмента, экономики и торговли, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, ул. Политехническая, 29, г. Санкт-Петербург, 195251, Россия, feotu@yandex.ru

**Вадим С. Лопатников** аспирант, институт промышленного менеджмента, экономики и торговли, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, ул. Политехническая, 29, г. Санкт-Петербург, 195251, Россия, ksp@ksp.org.ru

#### КРИТЕРИЙ АВТОРСТВА

**Татьяна Ю. Фефилова** написала рукопись, корректировала её до подачи в редакцию и несёт ответственность за плагиат

**Вадим С. Лопатников** обзор литературных источников по исследуемой проблеме, написание рукописи

#### КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

**ПОСТУПИЛА 28.03.2017**

**ПРИНЯТА В ПЕЧАТЬ 15.05.2017**

14 Unegbu A.O., Kida M.I. Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of emerging trends in economics and management sciences*. 2011. vol. 2. no. 4. pp. 304-309.

15 Vijayakumar A.N., Nagaraja N. Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. *BVIMR Management Edge*. 2012. vol. 5. no. 1.

#### INFORMATION ABOUT AUTHORS

**Tatiana Yu. Feofilova** candidate of economical sciences, associate professor, Institute of Industrial Management, Economics and Trade, St. Petersburg Polytechnic University named after Peter the Great, Polytechnic str., 29, St. Petersburg, 195251, Russia, feotu@yandex.ru

**Vadim S. Lopatnikov** graduate student, Institute of Industrial Management, Economics and Trade, St. Petersburg Polytechnic University named after Peter the Great, Polytechnic str., 29, St. Petersburg, 195251, Russia, ksp@ksp.org.ru

#### CONTRIBUTION

**Tatiana Yu. Feofilova** wrote the manuscript, correct it before filing in editing and is responsible for plagiarism

**Vadim S. Lopatnikov** review of the literature on an investigated problem, wrote the manuscript

#### CONFLICT OF INTEREST

The authors declare no conflict of interest.

**RECEIVED 3.28.2017**

**ACCEPTED 5.15.2017**