

## СТАНДАРТИЗАЦИЯ ВЕДОМСТВЕННОГО ПОСЛЕДУЮЩЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

**В.Ф. ГАПОНЕНКО<sup>1</sup>**  
**В.И. ЕВДОКИМОВ<sup>2</sup>**

*<sup>1</sup> Академия управления  
МВД России*

*<sup>2</sup> Центр проведения  
ревизий и проверок  
деятельности орга-  
нов внутренних дел  
МВД России*

В статье изложена методика стандартизации системы ведомственного последующего финансового контроля. Показано, что для проектирования структуры стандартов ведомственного финансового контроля необходимыми и достаточными условиями являются: 1) определение основных принципов организации и осуществления финансового контроля; 2) разработка постулатов для оптимизации основных процессов последующего финансового контроля; 3) задание условий соответствия (основным принципам и постулатам) для многократно повторяющихся процессов контрольно-ревизионной деятельности. На основе международного опыта организации государственного финансового контроля определена структура стандартов ведомственного последующего финансового контроля и их содержание.

Ключевые слова: основные принципы организации государственного финансового контроля, стандарты ведомственного последующего финансового контроля.

На начальном этапе экономических реформ в Российской Федерации значительное внимание уделялось созданию правовой базы для построения эффективной системы государственного финансового контроля на всех уровнях хозяйственной деятельности. Однако бурно развивавшийся в 90-х годах прошлого века законотворческий процесс не получил своего логического продолжения. До настоящего времени Россия не имеет ни закона о государственном финансовом контроле (ГФК), ни концепции его развития.

В этих условиях одним из перспективных направлений совершенствования контрольных функций государства должна стать стандартизация деятельности отдельно взятых субъектов ГФК. Проведённая на основе достижений науки и практического опыта стандартизация откроет новые возможности для повышения качества и экономичности контрольно-ревизионной деятельности, послужит основой для построения более эффективных организационных структур субъектов последующего финансового контроля и разработки критериев оценки их деятельности.

Несмотря на очевидную выгоду, решение вопроса стандартизации ГФК по различным причинам отложено на неопределённое время. При этом каких-либо объективных препятствий для проведения стандартизации контрольно-ревизионной деятельности в отдельно взятом министерстве (ведомстве) не существует.

В данной работе рассмотрен один из вариантов стандартизации ведомственного последующего финансового контроля на основе международного опыта организации государственного финансового контроля, в частности, предложено использовать опыт ИНТОСАИ<sup>1</sup> по разработке стандартов и этического кодекса для аудиторов в государственном секторе, а также основные положения Этического кодекса сотрудников контрольно-счётных органов Российской Федерации<sup>2</sup>.

Несмотря на то, что указанные стандарты в основном предназначены для высших контрольных органов, большая их часть соответствует задачам, решаемым ведомственным финансовым контролем. Более того, без применения стандартов, выработанных международным сообществом на основе многовекового опыта развития государственного финансового контроля, трудно рассчитывать на серьёзное повышение его качества в нашей стране.

Исследованием международного и отечественного опыта стандартизации государственного финансового контроля было установлено, что для проведения

<sup>1</sup> ИНТОСАИ – Международная организация высших контрольных органов (International Organisation of Supreme Audit Institutions INTOSAI), международный независимый орган, созданный для распространения идей и опыта высших органов государственного финансового контроля.

<sup>2</sup> Принят II-й Конференцией Ассоциации контрольно-счётных органов Российской Федерации.





стандартизации ведомственного последующего финансового контроля необходимыми и достаточными условиями являются:

1) определение **основных принципов** организации и осуществления финансового контроля;

2) разработка **постулатов** для оптимизации основных процессов последующего финансового контроля;

3) задание условий соответствия (**основным принципам и постулатам**) для многократно повторяющихся процессов контрольно-ревизионной деятельности.

С учётом изложенного структура стандартов ведомственного последующего финансового контроля должна включать в себя:

- основные принципы;
- основные постулаты;
- общие стандарты;
- рабочие стандарты;
- стандарты отчетности.

**Основными принципами** организации и осуществления ведомственного финансового контроля являются: независимость, объективность, компетентность и гласность.

**Основные постулаты** представляют собой базовые предположения и необходимые условия, являющиеся основой для разработки ревизионных стандартов. Применительно к системе ведомственного последующего финансового контроля они могут быть изложены в следующей редакции:

1) субъект ведомственного финансового контроля (СВФК) должен осуществлять свою деятельность в соответствии с законами и нормативными правовыми актами Российской Федерации;

2) СВФК должен иметь собственное мнение и самостоятельно оценивать различные ситуации, возникающие при осуществлении своих функций;

3) руководители структурных подразделений министерств (ведомств) должны обеспечивать внедрение стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, отвечающей государственным нуждам;

4) управленческие структуры несут ответственность за правильность по форме и содержательную часть финансовых отчетов и другой информации, предоставляемой ими;

5) создание и совершенствование системы внутреннего контроля для защиты своих ресурсов – задача ревизируемой единицы;

6) нормативные правовые акты министерства (ведомства) должны способствовать сотрудничеству со стороны объектов финансового контроля в обеспечении доступа ко всей имеющейся информации, необходимой для всесторонней оценки их хозяйственной деятельности;

7) контрольно-ревизионная деятельность министерства не должна выходить за рамки положения о ведомственном финансовом контроле, устанавливающего структуру СВФК, сроки и условия обязательств, сроки полномочий, права, обязанности, функции и другие аспекты. В указанном положении, помимо традиционных ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности, должно быть закреплено право на проведение анализа эффективности государственных расходов в свете общих принципов качественного управления, достижения заданных целевых показателей;

8) способствование совершенствованию техники проверки законности хозяйственных операций, использованию технологий и методик других отраслей;

9) избежание конфликтов интересов ревизора и ревизируемой единицы;

10) поддержание независимости и объективности является необходимым условием для успешного выполнения им своих задач.

Исходя из основных постулатов, ревизионные стандарты представляют собой минимум основных принципов, на основе которых СВФК и ревизор определяют масштаб и необходимую методику проведения контрольных мероприятий. Кроме того, ревизионные стандарты определяют критерии, согласно которым оценивается качество и результативность ревизий и проверок.

**Общие ревизионные стандарты** раскрывают организационные и квалификационные требования, предъявляемые к ревизорам и СВФК в целом.





В зависимости от области применения общие ревизионные стандарты разделены на 3 группы:

**1. Общие стандарты сотрудников СВФК.**

Ревизор должен:

- А. Быть максимально независим.
- Б. Обладать необходимой квалификацией и компетентностью.
- В. Проявлять надлежащее внимание к настоящим ревизионным стандартам и заботу об их соблюдении.

**2. Общие стандарты СВФК:**

А. Ведомственный финансовый контроль осуществляется структурным подразделением, находящимся в непосредственном подчинении руководителя министерства (ведомства).

Б. СВФК должен:

- 1) укомплектовывать штат специалистами соответствующей квалификации;
- 2) обучать сотрудников и совершенствовать их профессиональную подготовку, создавать условия для служебного продвижения;
- 3) разрабатывать руководства и другие письменные инструкции по проведению контрольных мероприятий;
- 4) поддерживать имеющийся профессиональный уровень и опыт, определять отсутствующие специальности; назначать достаточное число сотрудников и привлечённых специалистов для проведения контрольных мероприятий; обеспечивать необходимое планирование и надзор для решения задач СВФК на должном уровне тщательности и ответственности;
- 5) распределять свои ресурсы на проведение контрольно-ревизионной деятельности с учётом приоритетов по первоочередному обеспечению тех ревизий и проверок, которые полагаются осуществить в установленные законом конкретные периоды времени;
- 6) проводить проверку продуктивности и эффективности внутренних стандартов и процедур;
- 7) создать собственное подразделение внутреннего контроля.

**3. Общие стандарты СВФК и его сотрудников:**

А. Ревизор и СВФК должны быть максимально независимыми от ревизуемого подразделения (организации). Вместе с тем они должны стремиться к созданию в проверяемых организациях атмосферы понимания своей роли и функций, с тем чтобы поддерживать с ними отношения, способствующие свободному и откровенному предоставлению необходимой информации, проведению обсуждений в атмосфере взаимоуважения и понимания.

Требование независимости является основополагающим принципом организации и определяет, что:

- СВФК необходима самостоятельность в определении приоритетов и составлении планов своей работы в соответствии со своими полномочиями, в разработке методик проведения контрольных мероприятий; Действие этого требования не распространяется на внеплановые контрольные мероприятия, порядок проведения которых определяется законами Российской Федерации и ведомственными нормативными правовыми актами;
- за исключением руководителя министерства (ведомства) и органов предварительного расследования, никто не может связать СВФК обязательством провести ревизию или проверку;
- никто не может обязать СВФК воздержаться от проведения контрольного мероприятия либо оказывать на него давление с целью изменить результаты, выводы и рекомендации СВФК по результатам осуществленной ревизии (проверки);
- фундаментальное значение для концепции независимости имеет тот факт, что последнее слово в вопросе проведения контрольных мероприятий должно оставаться за руководителем министерства (ведомства) и СВФК;
- СВФК имеет право внесения предложений руководителю министерства (ведомства) о характере мер, которые необходимо принять по фактам хищений, либо серьезных нарушений, выявленных в ходе контрольных мероприятий;
- правовой статус должен обеспечивать ему полный и свободный доступ во все по-





мещения и к любым документам, касающимся деятельности и операций проверяемых подразделений, а также возможность получения требуемой информации от физических или юридических лиц, обладающих ею, в пределах компетенции СВФК;

– СВФК должен при всяком удобном случае осуществлять соответствующую разъяснительную работу с целью пропаганды своего независимого статуса;

– СВФК не должен участвовать в хозяйственной деятельности министерства (ведомства), а его сотрудники не могут включаться в состав комиссий и коллегий управления;

– министерство (ведомство) обязано включить СВФК в состав получателей бюджетных средств, за использование которых, равно как и за эффективное осуществление своих полномочий, СВФК отчитывается;

Б. Ревизор и СВФК должны быть компетентными.

Для эффективного осуществления своих функций должен обладать соответствующим профессиональным уровнем и опытом. Независимо от характера ревизий и проверок эта работа должна осуществляться сотрудниками, образование и опыт которых соответствует характеру, масштабам и уровню сложности выполняемых задач. СВФК должен иметь полный набор современных методологий проведения контрольных мероприятий, включая системную технику, методы аналитического исследования, выборочную статистику и аудит автоматизированных информационных систем.

В. Ревизор и СВФК должны действовать с надлежащим вниманием и тщательностью в соответствии с ревизионными стандартами.

При проведении ревизий и проверок СВФК должен быть объективным и выглядеть таковым, быть справедливым в оценках и заключениях о результатах контрольных мероприятий.

Профессиональный уровень и техническое исполнение должны быть адекватны поставленным задачам и сложностям в каждой конкретной ревизии (проверке).

В случае привлечения внешних специалистов СВФК должен быть уверен в их компетентности и пригодности для выполнения конкретных поставленных задач.

Информация о ревизуемой единице, полученная в ходе работы, не может быть использована ревизором для целей иных, нежели выполнение им своих обязанностей. СВФК не должен разглашать полученные в ходе ревизии (проверки) сведения, наряду с этим он должен сообщать информацию о фактах нарушения закона руководству министерства (ведомства) и в органы прокуратуры.

Г. СВФК должен укомплектовывать свои штаты специалистами, обладающими необходимой профессиональной квалификацией, совершенствовать их подготовку и создавать условия для роста и продвижения по служебной лестнице.

Для назначения на должность ревизоров СВФК должен устанавливать необходимые образовательный уровень и стаж работы, периодически пересматривать их.

СВФК должен также разрабатывать и осуществлять политику и деятельность по повышению профессионального уровня своих сотрудников в области техники и методологии проведения контрольных мероприятий.

Сотрудники СВФК должны глубоко разбираться и ориентироваться в вопросах государственного устройства, в том числе понимать такие аспекты, как роль законодательства, юридические основы и сложившуюся практику работы ревизуемых (проверяемых) организаций, а также уставы государственных учреждений и унитарных предприятий. Таким образом, подготовленный ревизорский состав должен обладать необходимым знанием настоящих стандартов, политики, процедур и практики.

**Рабочие ревизионные стандарты** устанавливают критерии для целенаправленных, систематизированных действий или правил, которыми должен руководствоваться СВФК и ревизор. Они являются основой для проведения контрольно-ревизионной работы и состоят из следующих положений:

А. СВФК должен планировать ревизию (проверку) таким образом, чтобы гарантировать её высокое качество, экономичность, эффективность, продуктивность и своевременность.

Б. Перед каждой ревизией (проверкой) сотрудники СВФК наделяются необходимыми полномочиями для ее начала. Эти полномочия должны включать четкую постановку задач ревизии, ее масштабы и основную цель, качественный и количественный состав проверяющих, этапы и сроки окончания ревизии, представления доклада по ее результатам.





В. Следует осуществлять контроль за работой ревизионной группы на всех уровнях и стадиях проведения ревизии. Документированная работа должна проверяться руководителем группы.

Г. При определении рамок и масштаба проверки ревизор должен изучить и оценить надежность внутреннего контроля. Для чего исследуются механизмы, которые помогают в сбережении активов и ресурсов, обеспечении точности и полноты бухгалтерских отчетов, соблюдении законов и инструкций, осуществлении хозяйственной активности ревизуемой единицы с точки зрения экономичности и эффективности, следовании принципам политики руководства министерства (ведомства).

Там, где бухгалтерский учет и другие информационные системы компьютеризированы, ревизор должен определить, насколько правильно функционируют системы внутреннего контроля и до какой степени они обеспечивают целостность, надежность и полноту отражения информации о хозяйственной деятельности.

Д. При проведении финансовых ревизий следует проверять соблюдение соответствующих законов и инструкций. Ревизор должен планировать свои действия и процедуры таким образом, чтобы обеспечить надежную систему обнаружения ошибок, нарушений и незаконных действий.

При проведении проверок эффективности использования бюджетных средств должна даваться оценка соблюдения существующих законов и инструкций. Проверяющий должен построить проверку таким образом, чтобы обеспечить выявление возможных ситуаций и сделок, которые могут быть показателями незаконных действий должностных лиц.

Е. Заключение ревизора касательно организации, программы, деятельности или функции, подвергаемых проверке подразделений (организаций, учреждений), должны базироваться на компетентных, адекватных и обоснованных доказательствах.

Заключение по результатам проверки финансовых отчетов должно базироваться на рациональной основе, полученной в результате проведенного соответствующим образом анализа.

Ж. Ревизор должен:

- определить наиболее эффективный и продуктивный подход к проведению контрольного мероприятия;
- проверить, приняты ли соответствующие меры по выполнению приказов и указаний руководства министерства (ведомства), изданных по результатам предыдущих ревизий;
- подготовить соответствующие документы по плану проведения контрольного мероприятия и по организации работы ревизионной группы на объекте.

Как правило, при подготовке ревизии (проверки) проводятся следующие мероприятия:

1. Сбор информации о ревизуемой единице и ее организации.
2. Определение цели и масштаба контрольного мероприятия.
3. Предварительный анализ с целью определения объема вопросов, подлежащих проверке.
4. Определение особых проблем, которые могут появиться в ходе проверки.
5. Подготовка плана ревизии.
6. Определение требований к составу группы ревизоров и специалистов.
7. Ознакомление ревизуемой единицы с объемом, целями и критериями контрольного мероприятия. В то же время СВФК может в случае необходимости пересмотреть план ревизии в ходе её проведения.
8. Все оценки и выводы ревизии должны быть обоснованы, обеспечены надежными сведениями и фактами. Рабочие документы должны отвечать требованиям полноты и детализации с тем, чтобы из них можно было получить всю информацию о проделанной работе, необходимую для подготовки и обеспечения заключения по результатам ревизии.
9. Все ошибки, отклонения и неясные моменты должны быть выяснены, задокументированы, либо решены, либо вынесены на суждение руководства СВФК.
10. Изменения и усовершенствования, необходимые для проведения будущих контрольных мероприятий, должны быть зарегистрированы и использованы в дальнейшем





совершенствовании деятельности СВФК.

**Стандарты отчетности** определяют перечень документов, подлежащих подготовке по результатам контрольных мероприятий, устанавливают требования по их форме и содержанию:

1. По окончании проведения контрольного мероприятия ревизор обязан подготовить:

- акт, представив в надлежащей форме полученные им сведения. Информация, представленная в акте, должна быть четкой и ясной, надежной и компетентной, а также независимой, объективной, правдивой и конструктивной;

- письменный доклад о соответствии финансово-хозяйственной деятельности проверяемого подразделения существующим законам и нормативным правовым актам. Доклад должен содержать позитивные выводы в отношении пунктов, успешно прошедших тест на соответствие, и отрицательные выводы в отношении пунктов, которые не выдержали этой проверки.

При проверке эффективности использования средств доклад проверяющего должен включать в себя все существенные моменты несоответствия, относящиеся к целям проверки.

2. Форма и содержание актов ревизий (проверок) основываются на следующих принципах:

а) Акту присваивается определенное «имя» – заголовок, по которому его можно отличить от другой информации.

б) Под актом ставится дата и соответствующие подписи. Дата означает, что во внимание приняты действия, о которых ревизору стало известно на период до этой даты включительно (что может не соответствовать обрeвизованному периоду).

в) Акт должен отражать информацию о задачах и границах контрольного мероприятия.

г) В акте следует указывать финансовые документы, подвергнутые проверке.

д) К акту должны прилагаться копии тех финансовых документов, на которых он основывается. Заключение и доклады по результатам контрольного мероприятия должны представляться в том виде, в котором они подготовлены ревизором. Ревизор обязан включать сведения, носящие конфиденциальный или закрытый характер, в отдельный акт, не подлежащий открытому хранению.

е) Акт должен содержать ссылки на законодательство или иное право, которое является основой для проведения проверки тех или иных вопросов.

ж) В акте должны содержаться сведения, из которых пользователь может понять, что контрольные мероприятия проводились в соответствии с общепринятыми процедурами.

з) Акт должен предоставляться в сжатые сроки, с тем чтобы его применение давало максимальный результат должностным лицам, которые обязаны предпринимать необходимые меры для устранения выявленных нарушений.

и) Акт имеет утверждённую стандартную форму, чтобы таким образом избежать необходимости излишней детализации и обеспечить понимание его сути для тех, кто с ним знакомится. Характер изложения связан с юридической основой ревизии, однако содержание выводов должно быть четко отнесено к безоговорочному либо ограниченному в определенных аспектах.

к) В акте необходимо отражать недостатки в системах внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

л) Ревизор должен в письменной форме докладывать руководству СВФК по обнаруженным существенным нарушениям, практике мошенничества и коррупции.

м) При отражении в акте ревизии нарушений или случаев несоответствия законам, инструкциям и положениям ревизор должен излагать свои сведения аккуратно и точно.

н) Формулируя и прослеживая выполнение предложений по устранению выявленных нарушений, СВФК и ревизор должны сохранять объективность и независимость и концентрироваться не на том, приняты ли конкретные рекомендации (предложения), а на устранении выявленных недостатков.

о) Ревизор может быть не в состоянии провести ревизию и представить акт ревизии с безоговорочными выводами, если существует любое из нижеследующих обстоятельств:

- ревизор считает, что документы неполные, вводят в заблуждение или имеется необоснованное отступление от принятых стандартов отчетности;



- имеется неопределенность, влияющая на финансовые документы;
- существуют мотивы личной заинтересованности ревизора в результатах ревизии.

По указанным основаниям ревизор вправе отказаться от проведения ревизии или ходатайствовать о её приостановке. Формулировка отказа должна четко указывать причины.

В заключение следует отметить, что в условиях отсутствия единых стандартов ведомственного финансового контроля рабочие стандарты и стандарты отчётности нашли своё частичное отражение в положениях о финансовом контроле федеральных министерств и ведомств. Однако основные постулаты и общие стандарты государственного финансового контроля в большинстве случаев не внедрены в практическую деятельность или их перечень не является исчерпывающим.

Применение вышеуказанных стандартов позволит в полной мере реализовать основополагающие принципы организации государственного финансового контроля на уровне органов исполнительной власти Российской Федерации и, как следствие, повысить эффективность их деятельности.

### STANDARDIZATION OF DEPARTMENTAL SUBSEQUENT FINANCIAL AUDITING

**V. GAPONENKO**<sup>1)</sup>

**V. YEVDOKIMOV**<sup>2)</sup>

*<sup>1)</sup>The Academy of Ministry of Home Affairs of Russia*

*<sup>2)</sup>The Centre of making auditing and checking up activity on Home Affairs Bodies*

*e-mail:  
dderval4-4@rambler.ru*

There are methods of standardization of departmental subsequent financial control system in this document. It`s important to know that the main necessary and sufficient conditions for planning the structure of control standards are: 1)determination of the main organization principals and carrying out the financial control; 2)working out the postulates for optimization of the main process subsequent financial control; 3)the task of making corresponding conditions (for main principals and postulates) for multipal process of control-auditing activity. The standards` structure is made on the basis of international experience of state financial organization auditing system and its contents.

Key words: the main principals of state financial organization auditing; standards of departmental subsequent financial auditing.