

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТОРСКИХ МЕРОПРИЯТИЙ

Настоящие Методические рекомендации разработаны в соответствии с абзацем сороковым статьи 165 Бюджетного кодекса Российской Федерации в целях оказания практической помощи должностным лицам (работникам) главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета, главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета (далее – главный администратор), распорядителей бюджетных средств, получателей бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета (далее – администратор), наделенных полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита (далее – ВФА), при проведении аудиторских мероприятий с учетом изменений в федеральные стандарты ВФА, утвержденных приказом Минфина России от 18.07.2023 № 118н.

Настоящие Методические рекомендации применяются с 01.01.2024.

В целях настоящих Методических рекомендаций применяются термины в значениях, определенных в федеральном стандарте ВФА «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», утвержденном приказом Минфина России от 21.11.2019 № 196н.

I. Общие положения

Аудиторское мероприятие проводится на основании программы аудиторского мероприятия и представляет собой совокупность профессиональных действий членов аудиторской группы или уполномоченного должностного лица (работника) главного администратора (администратора), наделенного полномочиями по осуществлению ВФА (далее – уполномоченное должностное лицо), при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия.

При проведении аудиторских мероприятий применяется основанный на результатах оценки бюджетных рисков подход *(например, при наличии значимого бюджетного риска завышения расходов бюджета на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) в рамках оценки степени соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований к формированию обоснований (расчетов) плановых сметных показателей рекомендуется формировать аудиторскую выборку (при необходимости) по соответствующим видам расходов бюджета).*

Проведение аудиторского мероприятия рекомендуется осуществлять путем последовательного выполнения следующих действий:

- 1) организация проведения аудиторского мероприятия;

2) выявление (обнаружение) актуальных на дату начала аудиторского мероприятия бюджетных рисков, в том числе путем изучения организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры), являющейся объектом ВФА;

3) определение способа изучения объектов ВФА (сплошной или выборочный);

4) формирование аудиторской выборки (при необходимости);

5) применение методов ВФА;

6) определение наличия нарушений (недостатков, признаков искажения показателей бюджетной отчетности), их причин и условий;

7) определение наличия нереализованных бюджетных рисков, их причин и возможных последствий реализации;

8) актуализация значимости (уровня) бюджетных рисков;

9) формирование выводов, предложений и рекомендаций;

10) составление и подписание заключения.

При выполнении вышеуказанных действий также осуществляется сбор рабочей документации аудиторского мероприятия, в том числе аудиторских доказательств.

Руководитель аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) обеспечивает выполнение программы аудиторского мероприятия:

1) организует проведение и проводит аудиторское мероприятие (*например, организует работу аудиторской группы, в том числе обмен информацией между членами аудиторской группы по результатам проведенной ими работы*);

2) осуществляет контроль полноты рабочей документации аудиторского мероприятия, в том числе выполнения программы (пункта программы) аудиторского мероприятия (*например, на основе результатов контрольных мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля членом аудиторской группы выявлен бюджетный риск, однако рабочая документация аудиторского мероприятия не содержит сведений о соответствующих результатах контрольных мероприятий*);

3) осуществляет контроль обоснованности, надежности и достаточности аудиторских доказательств для достижения целей аудиторского мероприятия (*например, одним и тем же субъектом бюджетной процедуры выполнено 100 операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры (по результатам которых сформировано 100 актов о списании нефинансовых активов (кроме транспортных средств) соответственно), из которых членом аудиторской группы изучено 70 (в 60 установлено некорректное определение суммы остаточной стоимости); членом аудиторской группы сделан вывод о недостаточной квалификации указанного субъекта бюджетной процедуры; при этом дальнейшее изучение указанной операции, не проведенное членом аудиторской группы, могло бы*

показать, что метод начисления амортизации соответствующих основных средств не определен документами учетной политики, что поспособствовало допущению определения некорректных сумм).

Члены аудиторской группы:

1) проводят аудиторское мероприятие в соответствии с программой аудиторского мероприятия (*например, если программой аудиторского мероприятия не предусмотрен метод ВФА наблюдение, члены аудиторской группы его не применяют*);

2) по решению руководителя аудиторской группы выполняют отдельные задания (*например, изучение нескольких вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия*) и подготавливают аналитические записки (справки) (*например, промежуточные результаты аудиторского мероприятия по одному из его вопросов или аналитические записки, сформированные по результатам изучения организации бюджетной процедуры, отражающие краткую информацию о ее недостатках, на которые необходимо обратить внимание при оценке бюджетных рисков, в том числе определении их причин*);

3) обеспечивают получение обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств (*например, определено несоответствие электронных документов требованиям правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения; членом аудиторской группы рекомендуется установить в прикладном программном обеспечении дополнительные автоматизированные контроли; при этом дальнейшее изучение указанной операции, не проведенное членом аудиторской группы, могло бы показать, что такие контроли предусмотрены, но настроены некорректно*);

4) формируют рабочую документацию аудиторского мероприятия (*например, аналитические записки по изученным вопросам, письма-подтверждения и письменные ответы на запросы, контрольные перечни, блок-схемы с описанием бюджетных процедур*).

Кроме того, при осуществлении ВФА в целом и при проведении аудиторских мероприятий в частности руководитель субъекта ВФА (уполномоченное должностное лицо), должностные лица (работники) субъекта ВФА и члены аудиторской группы обязаны соблюдать положения Кодекса этики и служебного поведения, принятого в главном администраторе (администраторе) (*например, если это установлено, не допускать грубости, проявлений пренебрежительного тона, заносчивости, предвзятых замечаний, предъявления неправомерных, незаслуженных обвинений, в том числе при взаимодействии с субъектами бюджетных процедур*), и соблюдать требования законодательства Российской Федерации, федеральных стандартов ВФА и ведомственных (внутренних) актов, обеспечивающих осуществление ВФА (*например, если это определено ведомственным (внутренним)*

актом, обеспечивающим осуществление ВФА, определять сроки, указываемые при запросе информации, не менее установленных).

Также должностные лица (работники) субъекта ВФА и члены аудиторской группы обязаны своевременно сообщать руководителю субъекта ВФА (уполномоченному должностному лицу) о нарушениях принципов ВФА и наличии личной заинтересованности *(например, о наличии родства или свойства с субъектами бюджетных процедур).*

В свою очередь руководитель субъекта ВФА (уполномоченное должностное лицо) обязуется:

1) принимать меры по предотвращению (устранению) нарушений принципов ВФА и личной заинтересованности должностных лиц (работников) субъекта ВФА и членов аудиторской группы *(например, исключать из состава аудиторской группы ее членов в случае выявления личной заинтересованности в положительных (отрицательных) результатах аудиторского мероприятия);*

2) своевременно сообщать руководителю главного администратора (администратора):

- о нарушениях принципов ВФА и наличии личной заинтересованности как у самого руководителя субъекта ВФА (уполномоченного должностного лица), так и у должностных лиц (работников) субъекта ВФА и членов аудиторской группы *(например, сообщать о нарушении принципа объективности в части невозможности обеспечения полноты сбора аудиторских доказательств в связи с отказом в выполнении законных требований членов аудиторской группы о предоставлении доступа к прикладным программным средствам (информационным системам), содержащим информацию об операциях (действиях) по выполнению бюджетных процедур, являющихся объектами ВФА);*

- о выявлении признаков коррупционных или иных правонарушений (преступлений или административных правонарушений, представляющих собой противоправное деяние (действие, бездействие), влекущее уголовную или административную ответственность) *(например, регистрация в регистрах бухгалтерского учета несуществующих обязательств).*

Аудиторское мероприятие с учетом положений пунктов 40 - 43 федерального стандарта ВФА «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Минфина России от 05.08.2020 № 160н (далее – СВФА «Планирование и проведение»), по решению руководителя главного администратора (администратора) может быть неоднократно приостановлено (общий срок приостановлений не может превышать один год) или продлено.

Особенности применения федеральных стандартов ВФА при проведении аудиторского мероприятия могут быть установлены ведомственным (внутренним) актом, обеспечивающим осуществление ВФА.

II. Организация проведения аудиторского мероприятия

Руководитель аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) для организации проведения и проведения аудиторского мероприятия осуществляет анализ документов (информации, фактических данных), связанных с объектом ВФА (*например, по результатам анализа руководителем аудиторской группы определено, что изучение операций (действий) по закупке товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд целесообразно провести члену аудиторской группы, имеющему компетенции в области экспертизы проектной документации и (или) результатов инженерных изысканий, так как большая часть таких операций направлена на закупку услуг по разработке проектной документации*).

Анализ документов (информации, фактических данных), связанных с объектом ВФА, применяется в том числе для:

1) организации работы членов аудиторской группы;

2) выбора руководителем аудиторской группы (уполномоченным должностным лицом при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) места проведения аудиторского мероприятия: помещений, занимаемых субъектом ВФА, и (или) помещений и территорий, занимаемых субъектами бюджетных процедур;

3) организации получения доступа к прикладным программным средствам и информационным ресурсам, в которых субъекты бюджетных процедур осуществляют бюджетные процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетных процедур), являющиеся объектами ВФА (*например, несмотря на наличие общедоступной информации, размещаемой в единой информационной системе в сфере закупок (далее – ЕИС в сфере закупок), для получения информации об отдельных операциях (действиях) по выполнению бюджетных процедур, изучение которых предполагается в ходе проведения аудиторского мероприятия, необходимо получить доступ к информации и документам, не подлежащим размещению на официальном сайте ЕИС в сфере закупок в открытом доступе*).

Вопросы проведения аудиторского мероприятия (*например, о посещении территорий и помещений, которые занимают субъекты бюджетных процедур, или об отсутствии членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) на рабочем месте на время посещения таких территорий и помещений*) могут обсуждаться:

- руководителем субъекта ВФА (уполномоченным должностным лицом) с руководителем главного администратора (администратора) и (или) субъектами бюджетных процедур, являющимися руководителями структурных подразделений главного администратора (администратора) (далее - руководители субъектов бюджетных процедур);

- руководителем аудиторской группы с руководителями субъектов бюджетных процедур.

В целях организации работы аудиторской группы руководителю аудиторской группы рекомендуется:

1) организовать инструктаж аудиторской группы для обеспечения понимания всеми ее членами целей проведения аудиторского мероприятия;

2) распределить вопросы между членами аудиторской группы или отдельные задания (*например, в отношении каждого вопроса (части вопроса) программы аудиторского мероприятия определить члена аудиторской группы – исполнителя и сроки проведения анализа*);

3) определить состав рабочей документации аудиторского мероприятия (аналитических записок (справок), формируемых членами аудиторской группы, в том числе описание выполненных профессиональных действий (*например, указание в аналитических записках (справках) способа формирования аудиторской выборки, перечня изученных документов (данных, информации), перечня контрольных вопросов к каждому элементу аудиторской выборки, описание изучения вопросов, возникших при применении норм законодательства Российской Федерации и иных правовых актов, другие пояснения*);

4) обеспечить обмен информацией между членами аудиторской группы на протяжении всего аудиторского мероприятия, что позволяет провести аудиторское мероприятие в соответствии с принципом эффективности (*например, при разделении вопросов или больших объемов аудиторской выборки между членами аудиторской группы*).

Субъекты бюджетных процедур имеют право получать разъяснения по вопросам, связанным с проведением аудиторского мероприятия (*например, способ формирования аудиторской выборки*).

III. Изучение организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры), являющейся объектом ВФА

Изучение объекта ВФА рекомендуется организовать путем последовательного анализа:

1) законодательных и иных правовых актов, а также методических рекомендаций (методических указаний, инструкций) к ним;

2) ведомственных (внутренних) актов (организационно-распорядительных документов) главного администратора (администратора):

- разработанных во исполнение положений законодательных и иных правовых актов;

- определяющих порядок взаимодействия структурных подразделений главного администратора (администратора);

- определяющих полномочия должностных лиц (работников) и структурных подразделений главного администратора (администратора) *(например, приказы (распоряжения) о распределении обязанностей, положения о структурных подразделениях главного администратора (администратора), должностные регламенты (инструкции))*;

- устанавливающих регламент работы и (или) предоставления доступа к информационным системам (ресурсам) и прикладным программным средствам;

3) технических документов главного администратора (администратора) к прикладным программным средствам и информационным системам (ресурсам), включая описание и применение средств защиты информации.

Данный перечень не является исчерпывающим. Членами аудиторской группы (уполномоченным должностным лицом при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) могут учитываться иные документы и информация *(например, данные внутриведомственного документооборота)*.

Одним из способов изучения объекта ВФА является построение блок-схемы бюджетной процедуры по результатам последовательного изучения вышеуказанных документов *(например, блок-схемы с указанием кто, кому, в какие сроки, с соблюдением каких требований, в каких условиях и что именно формирует и представляет)*.

IV. Определение способа изучения объектов ВФА

Изучение объектов ВФА может осуществляться:

1) сплошным способом (рекомендуется применять в случае, когда изучаемая совокупность операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, документов, информации состоит из небольшого количества *(например, с начала текущего года было выполнено всего 5 операций (действий) по формированию и заключению контрактов на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд)*); в случае когда сплошной способ изучения требует меньших трудозатрат *(например, при анализе соответствия проектов распределения бюджетных средств методике распределения)*; в случае, если выборочный способ не обеспечит получение аудиторских доказательств *(например, при анализе отдельных положений документов учетной политики об обесценении активов выборочный способ изучения этой совокупности информации не применяется)*;

2) выборочным способом (осуществляется на основе понимания членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) изучаемых объектов ВФА, целей и задач

аудиторского мероприятия, результатов оценки бюджетных рисков (*например, оценка бюджетных рисков показала, что нарушения (недостатки) происходят при осуществлении конкретного типа операций (действий) при заполнении документа*). Выборочный способ применяется к набору однородных данных, документов, операций (действий) по выполнению бюджетных процедур (*например, аудиторская выборка не включает одновременно акты о списании материальных запасов и акты о списании бланков строгой отчетности*).

Отбор конкретных операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, документов, информации осуществляется в случае, если их достаточно для достижения целей и решения задач аудиторского мероприятия (*например, для решения вопросов аудиторского мероприятия необходимо изучить конкретные положения ведомственного (внутреннего) акта*). Выводы, сделанные о конкретных операциях (действиях) по выполнению бюджетных процедур, документах, информации, не могут быть распространены на всю их совокупность (*например, при наличии противоречий между положениями порядка проведения инвентаризации активов и обязательств и положениями федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов в отношении основных средств вывод о нарушении требований к такому порядку не может быть распространен на положения в отношении нематериальных активов*).

В случаях, когда необходимо сделать вывод обо всей совокупности операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, документов, информации на основе изучения менее 100% элементов такой совокупности, формируется аудиторская выборка.

V. Формирование аудиторской выборки

Аудиторская выборка разделяется на:

- нестатистическую (*например, отбор объектов со стоимостной оценкой, превышающей применяемый уровень существенности ошибки*);
- статистическую (каждый элемент генеральной совокупности выбирается случайным способом, могут использоваться статистические инструменты анализа).

Преимущество применения статистической выборки заключается в возможности экстраполяции ее результатов на генеральную совокупность.

Пример формирования и использования результатов аудиторской выборки:

Исследуются объекты основных средств на предмет искажения стоимостных оценок, генеральная совокупность включает всего 600 объектов основных средств. Уровень существенности ошибки, определенный в соответствии с приложением № 2 к федеральному стандарту ВФА «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления,

представления и утверждения бюджетной отчетности», утвержденному приказом Минфина России от 01.09.2021 № 120н (далее – СВФА «Подтверждение достоверности»), составляет более 50 000,00 руб. или менее -50 000,00 руб.

Перед формированием аудиторской выборки члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) убедились, что генеральная совокупность включает все элементы (документы, операции (действия) по выполнению бюджетных процедур, данные) и является однородной. При формировании аудиторской выборки следует обеспечить максимальную однородность элементов (*например, персональные компьютеры могут отличаться стоимостными оценками вне зависимости от технических характеристик из-за разных условий поставки (гарантийный срок, техническое обслуживание, условия эксплуатации, страна происхождения)*).

Создается пробная аудиторская выборка. Случайным способом (случайный отбор первого элемента с последующим отбором остальных элементов путем включения в аудиторскую выборку каждого 20-ого объекта основных средств, указанного в инвентаризационной описи) отобрано 30 объектов основных средств из 600 имеющихся.

При изучении отобранных 30 объектов основных средств членами аудиторской группы (уполномоченным должностным лицом при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) выявлены ошибки стоимостного измерения – как завышения, так и занижения стоимости:

а) по двум стоимостным оценкам каждое искажение составляет по 450,00 руб., то есть в совокупности по всем ошибкам со знаком «плюс» 900,00 руб.;

б) по трем стоимостным оценкам искажение составляет -10,00, -15,00 и -25,00 руб. соответственно, то есть в совокупности по всем ошибкам со знаком «минус» 50,00 руб.

На наличие искажений со знаком «плюс» и со знаком «минус» повлияли одни и те же факторы, при этом не представляется возможным определить дополнительные факторы, влияющие на отрицательные и положительные значения искажений.

Оценивается среднее арифметическое значение ошибок (\bar{x}) по формуле:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}, \text{ где}$$

x_i – искажение стоимостной оценки по i -му объекту основных средств;

n – объем пробной выборки (30 объектов основных средств).

Среднее арифметическое значение ошибки в пробной выборке составляет 28,33 ($\frac{450+0-10+0+0+0+0+0+0+0+450+0+0-15+0+0+0+0+0+0+0+0+0+0-25+0+0+0+0}{30} = 28,33$).

Определяется несмещенная (исправленная) выборочная дисперсия (s^2) для аудиторской выборки, не содержащей повторяющиеся объекты, по формуле:

$$s^2 = \frac{\sum_1^n (X_i - \bar{x})^2}{n - 1}.$$

Несмещенная (исправленная) выборочная дисперсия в настоящем примере составляет 13 167,82 ($\frac{(450-28,33)^2+(450-28,33)^2+(-10-28,33)^2+(-15-28,33)^2+(-25-28,33)^2+25 \times (0-28,33)^2}{30-1} = 13\,167,82$).

Определяется интервальная оценка (доверительный интервал) искажения в определении стоимостных оценок по формуле:

$$\bar{x} - t_\gamma \times \frac{s}{\sqrt{n-1}} \leq \mu \leq \bar{x} + t_\gamma \times \frac{s}{\sqrt{n-1}}, \text{ где}$$

t_γ - значение нормального распределения (по соответствующей таблице при достаточно больших n , в том числе при $n = 30$) (при доверительной вероятности (надежности) 0,95 принимает значение 1,96).

Получен доверительный интервал: от -13,44 ($28,33 - 1,96 \times \frac{\sqrt{13\,167,82}}{\sqrt{30-1}} = -13,44$) до 70,10 ($28,33 + 1,96 \times \frac{\sqrt{13\,167,82}}{\sqrt{30-1}} = 70,10$).

Определяется доверительный интервал искажения в определении стоимостных оценок по всей генеральной совокупности (600 объектов основных средств):

$$N \times (\bar{x} - t_\gamma \times \frac{s}{\sqrt{n-1}}) \leq N \times \mu \leq N \times (\bar{x} + t_\gamma \times \frac{s}{\sqrt{n-1}}), \text{ где}$$

N – объем генеральной совокупности (600 объектов основных средств).

Получен доверительный интервал искажений в определении стоимостных оценок по всей генеральной совокупности: от -8 064,00 ($-13,44 \times 600 = -8\,064,00$) до 42 060,00 ($70,10 \times 600 = 42\,060,00$).

Значения результирующего доверительного интервала (от -8 064,00 руб. до 42 060,00 руб.) не попадают в определенный аудиторской группой уровень существенности ошибки. Таким образом, в настоящем примере по результатам применения статистических инструментов анализа не определено вероятного существенного искажения стоимостных оценок основных средств.

Для результирующего доверительного интервала возможны три ситуации, когда его значения:

- 1) меньше уровня существенности ошибки (случай несущественной ошибки);
- 2) больше уровня существенности ошибки (случай существенной ошибки);
- 3) включают уровень существенности.

В третьей ситуации требуются дополнительные действия с целью сведения ее к первой или второй. Например, увеличение объема выборки путем сравнения результирующего доверительного интервала с уровнем существенности для

получения информации о том, во сколько раз необходимо изменить этот интервал (например, в предположении неизменности s^2 для изменения доверительного интервала в 1,2 раза необходимо увеличить n (объем выборки) в 1,44 раза ($1,2^2 = 1,44$), то есть с учетом округления в большую сторону увеличить количество элементов в выборке до 44 ($30 \times 1,44$).

VI. Применение методов ВФА

Применяемые методы ВФА должны обеспечить получение обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств. Выбор применяемого метода ВФА зависит от целей и задач аудиторского мероприятия, результатов оценки бюджетных рисков и степени обеспеченности ресурсами.

При этом невозможность применения одного из методов ВФА для изучения вопроса, подлежащего изучению в ходе аудиторского мероприятия, не является основанием для исключения из программы аудиторского мероприятия или отказа от рассмотрения такого вопроса (например, членам аудиторской группы предоставлен доступ в информационную систему, в которой формируются и подписываются электронной подписью документы, при этом субъектом бюджетной процедуры отказано в предоставлении аналогичной информации на бумажном носителе при применении метода ВФА запрос членами аудиторской группы; членами аудиторской группы не осуществляется отказ в применении метода ВФА инспектирования к документам, к которым предоставлен доступ в информационной системе).

Аналитические процедуры

Аналитические процедуры рекомендуется проводить относительно больших объемов операций (действий) по выполнению бюджетных процедур (информации, данных), поддающихся перспективному прогнозированию, например, при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – подтверждение достоверности бюджетной отчетности), при оценке остатков дебиторской задолженности возможно провести аналитические процедуры в отношении классификации счетов заказчиков по срокам их оплаты;

- оценка надежности внутреннего финансового контроля, для изучения соотношения расходов по оплате труда и количества должностных лиц (работников) главного администратора (администратора) или изучения поступления доходов от аренды и наличия объектов аренды;

- повышение качества финансового менеджмента, для изучения наличия в

главном администраторе (администраторе) должностного лица (работника), отвечающего за контроль соответствия проектной документации, и наличия фактов заключения контрактов на закупку аналогичных услуг у сторонней организации.

Наблюдение и инспектирование

Инспектирование рекомендуется применять для изучения записей и документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме, или на других носителях, а также для физического осмотра активов, например, при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности, для изучения соответствия электронных первичных учетных документов унифицированным формам электронных первичных учетных документов;

- оценка надежности внутреннего финансового контроля, для изучения порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет подведомственных учреждений, утвержденного главным администратором, на предмет его соответствия общим требованиям к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений;

- повышение качества финансового менеджмента, для изучения информации о лицах, осуществляющих закупки товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, и фактов их включения в контрактную службу (назначения контрактными управляющими).

Наблюдение среди прочего рекомендуется использовать в целях определения причин нарушений (недостатков, бюджетных рисков), например, при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности, для изучения действий инвентаризационной комиссии (без включения членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) в состав инвентаризационной комиссии);

- оценка надежности внутреннего финансового контроля, для изучения последовательности выполнения операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, в том числе определение того, что осуществляется в первую очередь – сверка имеющихся данных, необходимых для составления документа, или составление документа;

- повышение качества финансового менеджмента, для изучения операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, осуществляемых субъектами бюджетных процедур при рассмотрении отчета о произведенных расходах, связанных с реализацией мероприятий, установленных правилами предоставления субсидии юридическому лицу.

Наблюдение может осуществляться как лично путем посещения помещений и территорий, которые занимают субъекты бюджетных процедур, так и с

использованием фото-, видео- и аудиотехники, а также иных видов техники и приборов.

В случае применения методов ВФА наблюдение или инспектирование при условии наличия такой необходимости субъекты бюджетных процедур согласно пункту 10 федерального стандарта ВФА «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Минфина России от 21.11.2019 № 195н, обязуются осуществлять в присутствии членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) операции (действия) по выполнению бюджетных процедур *(например, члены аудиторской группы могут применять одновременно наблюдение для изучения фактического проведения инвентаризации нефинансовых активов и инспектирование для осмотра объектов нефинансовых активов в целях подтверждения их фактического наличия (использования))*.

Запрос и подтверждение

Запрос, как обращение к лицам, располагающим документами и фактическими данными, информацией, необходимыми для проведения аудиторского мероприятия, и подтверждение, как процесс получения информации относительно конкретного вопроса, подлежащего изучению, содержат при письменном оформлении указание на сроки, форму (способ представления), адресата ответа.

Подписывать и направлять запросы о предоставлении документов и фактических данных, информации, необходимых для проведения аудиторского мероприятия, и обращения при применении метода ВФА подтверждения:

1) субъектам бюджетных процедур имеет право руководитель аудиторской группы;

2) субъектам бюджетных процедур и иным лицам, располагающим такой информацией, имеет право руководитель субъекта ВФА (уполномоченное должностное лицо), в том числе:

- главным администраторам (администраторам), во взаимодействии с которыми осуществляются бюджетные процедуры *(например, подведомственным главному распорядителю бюджетных средств получателям бюджетных средств, которыми представляется информация для формирования обоснований бюджетных ассигнований главным распорядителем бюджетных средств)*;

- юридическим лицам, которым переданы отдельные полномочия *(например, полномочия государственного (муниципального) заказчика)*. При этом необходимо учитывать, что данные по запросу или обращению указанными лицами могут быть не предоставлены;

- иным лицам, располагающим информацией *(например, обращения в техническую поддержку с целью получения информации из регистрационных*

журналов, фиксирующих действия пользователей, нестандартные ситуации, ошибки и события безопасности). При этом необходимо учитывать, что данные по запросу или обращению указанными лицами также могут быть не предоставлены.

Методы ВФА запрос и подтверждение с учетом положений пункта 19 СВФА «Планирование и проведение» о необходимости получения обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств, не определяются как единственные применяемые в ходе аудиторского мероприятия методы ВФА.

Запрос также применяется в целях получения сведений для принятия решения о признании (непризнании) заключения субъекта ВФА главного администратора (администратора), передавшего отдельные полномочия.

Кроме того, члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) имеют право получать от субъектов бюджетных процедур необходимые для проведения аудиторского мероприятия объяснения (информацию) как в письменной, так и в устной форме.

Подтверждение применяется для подтверждения определенных фактов относительно информации, вызывающей сомнение у членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) *(например, определено неосуществление работником администратора контрольных действий; у членов аудиторской группы вызывает сомнение факт присутствия такого работника на рабочем месте в период, когда контрольное действие должно было быть осуществлено; руководитель субъекта ВФА (уполномоченное должностное лицо) может направить письменное обращение на контрольно-пропускной пункт для подтверждения присутствия такого работника на рабочем месте в этот период)*.

Пересчет

Пересчет рекомендуется применять для проверки математической точности расчетов в документах или записях вручную или с применением электронных средств, например, при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности, для изучения оценочных значений;
- оценка надежности внутреннего финансового контроля, для изучения начальных (максимальных) цен контрактов;
- повышение качества финансового менеджмента, для изучения планируемых объемов бюджетных ассигнований на предоставление субсидий юридическим лицам.

При использовании автоматизированной обработки данных (информации) в информационных системах вместо проверки математической точности возможно применять проверку используемых алгоритмов расчета, или же члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении

аудиторского мероприятия) должны убедиться в том, что эти алгоритмы остались неизменными с даты предыдущего аудиторского мероприятия.

При использовании для формирования данных (информации) электронных таблиц вместо проверки математической точности возможно убедиться в правильности формул, использованных при расчете данных (информации).

Мониторинг процедур внутреннего финансового контроля

Мониторинг процедур внутреннего финансового контроля представляет собой регулярный процесс изучения контрольных действий на предмет их влияния на минимизацию (устранение) бюджетных рисков и проводится не менее четырех месяцев или в течение всего периода, соответствующего периоду выполнения бюджетных процедур (операций (действий) по выполнению бюджетных процедур) в течение текущего финансового года, например, при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности бюджетной отчетности, для изучения осуществления подтверждения соответствия между объектами бухгалтерского учета – сверки данных при отражении в бюджетном учете факта выдачи канцелярских товаров и отражения на счетах бюджетного учета их приобретения (получения);
- оценка надежности внутреннего финансового контроля, для изучения перераспределения должностных обязанностей на период отсутствия должностного лица (работника) главного администратора (администратора) на рабочем месте;
- повышение качества финансового менеджмента, для изучения осуществления контрольных действий при расчете потребностей при выделении бюджетных инвестиций.

VII. Рабочая документация аудиторского мероприятия, в том числе аудиторские доказательства

Под рабочей документацией аудиторского мероприятия понимаются документы (фактические данные, информация, материалы), подготовленные и полученные в связи с проведением аудиторского мероприятия (то есть как при его планировании, так и в ходе проведения).

Рабочая документация аудиторского мероприятия должна:

- 1) быть достаточной для понимания результатов проведения аудиторского мероприятия;
- 2) подтверждать, что объекты ВФА исследованы в соответствии с программой аудиторского мероприятия;
- 3) подтверждать, что при проведении аудиторского мероприятия собраны аудиторские доказательства, которые позволяют сформировать и обосновать выводы, предложения и рекомендации по результатам аудиторского мероприятия.

Для обеспечения достаточности рабочей документации аудиторского

мероприятия рекомендуется составлять ее таким образом, чтобы должностные лица (работники) субъектов ВФА (в последующем назначенные уполномоченные должностные лица), не принимавшие участия в аудиторском мероприятии и обладающие достаточными компетенциями для его проведения, могли понять:

1) характер, сроки и профессиональные действия, выполненные аудиторской группой (уполномоченным должностным лицом при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) (*например, описание способа оценки бюджетных рисков, указание методов ВФА, способов изучения объектов ВФА, объема аудиторской выборки (перечня конкретных объектов ВФА)*);

2) результаты применения методов ВФА, в том числе аудиторские доказательства;

3) вопросы, возникшие в ходе аудиторского мероприятия (*например, значимые профессиональные суждения*);

4) распределение вопросов (частей вопросов), подлежащих изучению в ходе аудиторского мероприятия, между членами аудиторской группы и даты завершения ими рассмотрения этих вопросов.

Документировать информацию, полученную от субъектов бюджетных процедур в устной форме, члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) при наличии такой необходимости могут в свободной письменной форме с указанием даты составления документа, даты получения информации (если она отличается от даты составления документа) и краткого содержания полученной информации.

В рабочей документации аудиторского мероприятия не допускаются поправки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями руководителем субъекта ВФА (уполномоченного должностного лица) и (или) тех лиц, которыми подписывается соответствующая рабочая документация аудиторского мероприятия.

Рабочая документация аудиторского мероприятия:

1) должна быть сформирована до окончания аудиторского мероприятия (то есть до подписания руководителем субъекта ВФА (уполномоченным должностным лицом) заключения);

2) после окончания аудиторского мероприятия не подлежит изменению, в том числе изъятию или добавлению отдельных документов или их части;

3) может вестись и храниться в электронном виде и (или) на бумажных носителях. При этом рекомендуется обеспечить регулярный доступ к такой документации. При определении сроков хранения рабочей документации аудиторского мероприятия рекомендуется учитывать положения Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с

указанием сроков их хранения, утвержденного приказом Федерального архивного агентства от 20.12.2019 № 236.

Аудиторские доказательства

Члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) обеспечивают получение достаточных аудиторских доказательств, используемых для формирования выводов, предложений и рекомендаций.

Под аудиторскими доказательствами понимаются документы и фактические данные по вопросам, подлежащим изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия, полученные с использованием методов ВФА (*например, электронные или бумажные записи о транзакциях, письменная или электронная переписка с внешними источниками, устные или письменные пояснения субъектов бюджетных процедур, результаты расчетов*).

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем изучения объектов ВФА (*например, операций по формированию первичных учетных документов*).

При сборе аудиторских доказательств соблюдаются принципы ВФА, в том числе принцип профессионального скептицизма, согласно которому аудиторские доказательства должны быть:

- обоснованными (*например, при изучении электронных документов не рекомендуется собирать аудиторские доказательства, исходя из печатных форм электронных документов, в связи с возможным наличием ошибок при их выгрузке из информационных систем, обусловленных особенностями соответствующего функционала таких систем*);

- надежными (*например, в случае невозможности получения документированных аудиторских доказательств о применении субъектом бюджетной процедуры контрольных действий рекомендуется применить метод ВФА наблюдения или мониторинга процедур внутреннего финансового контроля*);

- достаточными (*например, формирование вывода о наличии существенных искажений показателей годовой бюджетной отчетности при наличии аудиторских доказательств, подтверждающих наличие таких ошибок, суммовое выражение которых, в том числе при применении экстраполяции при использовании статистической аудиторской выборки, достигает уровня существенности ошибки, определенной в целях проведения аудиторского мероприятия*).

Пояснения к определению обоснованности, надежности и достаточности аудиторских доказательств приведены в пунктах 34 и 40 СВФА «Планирование и проведение».

Положениями федеральных стандартов ВФА не предусмотрено ответственности членов аудиторской группы (уполномоченного должностного лица при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) за предупреждение

(выявление) всех нарушений (недостатков), при этом члены аудиторской группы (уполномоченное должностное лицо при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия), руководствуясь принципами компетентности, ответственности и профессионального скептицизма, предпринимают все зависящие от них действия для получения обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств (например, путем увеличения объема аудиторской выборки, изменения применяемых методов ВФА).

VIII. Особенности проведения аудиторских мероприятий

Аудиторское мероприятие, целью которого является оценка надежности внутреннего финансового контроля

Под внутренним финансовым контролем понимается внутренний процесс, осуществляемый в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований к исполнению бюджетных полномочий (например, издание ведомственного (внутреннего) акта, определяющего сроки представления структурными подразделениями главного администратора (администратора) данных, необходимых для составления бухгалтерией бюджетной отчетности).

Отсутствие утвержденного ведомственным (внутренним) актом порядка организации и осуществления внутреннего финансового контроля не исключает необходимости соблюдения требований к исполнению бюджетных полномочий и организации и осуществления внутреннего финансового контроля при их исполнении, в том числе посредством совершения контрольных действий (примеры контрольных действий приведены в Рекомендациях по организации и обеспечению (осуществлению) внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая проведение инвентаризации в целях составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, направленных письмом Минфина России от 27.12.2022 № 02-06-07/128426).

В соответствии с принципом профессионального скептицизма субъектом ВФА осуществляется критическая оценка достаточности полученных аудиторских доказательств, что направлено в том числе на минимизацию возможности сделать неоправданные обобщения при подготовке выводов. Таким образом, при проведении аудиторского мероприятия в отношении конкретного объекта ВФА, вывод о степени надежности внутреннего финансового контроля также осуществляется в отношении этого объекта ВФА.

Аудиторское мероприятие, целью которого является подтверждение достоверности бюджетной отчетности

Оценка надежности внутреннего финансового контроля в отношении

бюджетных процедур по ведению бюджетного учета и составлению, представлению и утверждению бюджетной отчетности, а также составляющих эти процедуры операций (действий) по выполнению бюджетных процедур осуществляется с учетом положений СВФА «Подтверждение достоверности» при проведении аудиторского мероприятия, целью которого является:

- подтверждение достоверности годовой бюджетной отчетности, соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в году, за который составляется годовая бюджетная отчетность, и до наиболее позднего из установленных сроков представления консолидированной (индивидуальной) годовой бюджетной отчетности, полномочия по составлению которой осуществляет главный администратор (администратор) (далее – итоговое аудиторское мероприятие по подтверждению достоверности отчетности);

- подтверждение соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в течение года, за который составляется годовая бюджетная отчетность (далее - промежуточное аудиторское мероприятие по подтверждению достоверности отчетности) (при условии его проведения).

По результатам проведения итогового аудиторского мероприятия по подтверждению достоверности отчетности суждение:

- 1) о достоверности годовой бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации ведомственным (внутренним) актам формируется субъектом ВФА:

- главного администратора (администратора), которым не были переданы бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета и составлению и представлению бюджетной отчетности;

- главного администратора (администратора), которому бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета и составлению и представлению бюджетной отчетности переданы на основании положений статьи 161 или статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации в отношении таких полученных полномочий;

- юридического лица (организации), которой бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета и составлению и представлению бюджетной отчетности

переданы на основании положений статьи 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации в случае включения в договор (соглашение) о передаче бюджетных полномочий положений о необходимости осуществления ВФА в отношении таких полученных полномочий;

2) о наличии фактов и (или) признаков, влияющих на достоверность индивидуальной бюджетной отчетности (как распорядителя и (или) получателя бюджетных средств и (или) администратора источников финансирования дефицита бюджета и (или) администратора доходов бюджета) и порядок ведения бюджетного учета, формируется субъектом ВФА главного администратора (администратора), которым переданы бюджетные полномочия по ведению бюджетного учета и составлению и представлению бюджетной отчетности на основании положений статьи 161 или статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

При формировании суждения о достоверности годовой бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации ведомственным (внутренним) актам учитываются в том числе положения:

- пунктов 22 – 23 и приложения № 2 к СВФА «Подтверждение достоверности»;
- пунктов 65 – 72 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н.

В случае выявления в ходе итогового аудиторского мероприятия по подтверждению достоверности отчетности фактов и (или) признаков, влияющих на достоверность бюджетной отчетности и порядок ведения бюджетного учета, искажений показателей бюджетной отчетности, иных нарушений и (или) недостатков рекомендуется направлять промежуточные и предварительные результаты аудиторского мероприятия, содержащие такую информацию, по мере выявления и (или) не позднее 5 (пяти) рабочих дней до дня окончания аудиторского мероприятия по решению руководителя субъекта ВФА (уполномоченного должностного лица):

- руководителю главного администратора (администратора);
- руководителям субъектов бюджетных процедур.

Иные особенности проведения аудиторского мероприятия, целью которого является подтверждение достоверности бюджетной отчетности, установлены положениями СВФА «Подтверждение достоверности».

Аудиторское мероприятие, целью которого является повышение качества финансового менеджмента

Аудиторское мероприятие в целях повышения качества финансового менеджмента проводится в том числе для подготовки предложений о повышении

результативности и экономности использования бюджетных средств.

Для подготовки предложений о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств членам аудиторской группы (уполномоченному должностному лицу при самостоятельном проведении аудиторского мероприятия) рекомендуется определить, в том числе:

1) в какой степени достигнуты результаты использования бюджетных средств (*например, цели предоставления субсидии юридическим лицам*);

2) как операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры отражаются на достижении результатов использования бюджетных средств (*например, изучение процесса принятия решений (внесения изменений в решения) о подготовке и реализации бюджетных инвестиций в объекты государственной собственности Российской Федерации*);

3) получены ли от использования бюджетных средств максимально возможные результаты и можно ли было получить такие же результаты с использованием меньшего объема бюджетных средств (*например, в сравнении с показателями прошлого года с учетом влияния изменений экономической ситуации на развитие отраслей экономики*).

При оценке результативности и экономности бюджетных средств рекомендуется проводить анализ, в том числе путем сравнения достигнутых результатов (целей, показателей) и использованных бюджетных средств:

- с аналогичной деятельностью других главных администраторов (администраторов) (*например, при осуществлении закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд на основе информации, размещенной в ЕИС в сфере закупок*);

- с данными о выполнении бюджетной процедуры в прошлые отчетные периоды с учетом влияния изменений экономической ситуации;

- с установленными правовыми актами и иными документами требованиями к достижению результатов и использованию бюджетных средств (*например, целевыми показателями качества финансового менеджмента, целевыми показателями (индикаторами) государственной программы субъекта Российской Федерации*).

При проведении аудиторского мероприятия в целях повышения качества финансового менеджмента с учетом результатов оценки бюджетных рисков рекомендуется применять один из следующих подходов к проведению:

- подход, ориентированный на оценку эффекта от результата выполнения бюджетной процедуры (*например, объема снижения просроченной дебиторской задолженности по платежам в бюджет, пеням и штрафам по ним*);

- подход, ориентированный на оценку организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры) (*например, организации и осуществления мероприятий по реализации*

администратором доходов бюджета полномочий, направленных на взыскание дебиторской задолженности по доходам по видам платежей (учетным группам доходов).

При применении подхода, ориентированного на оценку эффекта от результата выполнения бюджетной процедуры, рекомендуется оценивать результаты (достижение целей) деятельности главного администратора (администратора) во взаимосвязи с затратами ресурсов, использованных на достижение этих результатов (например, оценивается какие результаты (цели) были установлены и получены (достигнуты), в том числе определяются отклонения фактических результатов от запланированных (установленных); изучается полнота и правильность обоснования расходов бюджета на достижение запланированных (установленных) результатов (целей), в том числе на предмет соответствия требованиям, установленным правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения; оценивается возможность экономии бюджетных средств при условии достижения запланированных (установленных) результатов (целей), в том числе путем анализа фактических расходов бюджета; оценивается возможность достижения лучших результатов с использованием того же объема бюджетных средств, иных ресурсов).

Например, применяется метод ВФА аналитические процедуры для сравнительного анализа данных главного администратора (администратора), в котором проводится аудиторское мероприятие, и другого главного администратора (администратора) о фактических расходах при выполнении аналогичных операций (действий) по выполнению бюджетных процедур для оценки возможности экономии бюджетных средств при условии достижения заданных результатов (целей) деятельности главного администратора (администратора) с использованием результатов экспертно-аналитических мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля.

При применении подхода, ориентированного на оценку организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры) рекомендуется изучать бюджетные процедуры (операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры), исходя из влияния их организации (обеспечения выполнения), выполнения на достижение результатов (целей) деятельности главного администратора (администратора) (например, изучается организация (обеспечение выполнения) и выполнение бюджетной процедуры, в том числе с целью выявления избыточных (дублирующих) операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры; определяется их соответствие установленным правовыми актами требованиям; оценивается влияние обеспеченности и порядка распределения и использования ресурсов, в том числе временных, трудовых и материальных, на качество исполнения бюджетных

полномочий, достижение запланированных (установленных) результатов (целей).

Например, применяется метод ВФА наблюдение для изучения фактически выполняемых операций (действий) по выполнению бюджетных процедур с целью выявить избыточные или ошибочные операции (действия) по выполнению бюджетных процедур, исключение которых приведет к экономии трудозатрат и времени.