

Правовая характеристика внутреннего финансового аудита как инструмента государственного управления качеством публичных финансов (финансовый менеджмент)

Аннотация. В статье исследуется правовое регулирование внутреннего финансового аудита в преломлении к системе государственного управления публичными финансами. Проведена правовая и экономическая параллель между государственным управлением финансами в экономическом и юридическом понимании. По мнению автора, управление качеством осуществляется по следующим направлениям оценки управления публичными финансами: качество организации управления в сфере публичных финансов; качество использования государственных ресурсов. Внутренний финансовый аудит способствует совершенствованию финансового менеджмента и направлен на минимизацию рисков при выполнении бюджетных процедур.

Рассмотрена правовая сущность и выявлены виды бюджетных процедур, в разрезе которых осуществляются бюджетные полномочия главных администраторов бюджетных средств.

Ключевые слова: государственное управление, внутренний финансовый аудит, финансовый менеджмент, публичные финансы, бюджетная процедура, бюджетная отчетность.



**Инга Вадимовна
ПЕТРОВА,**

доцент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
кандидат юридических наук
petrova-inga.888@yandex.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.077-084

Inga Vadimovna PETROVA,

Associate Professor of the financial law Department
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Cand. Sci. (Law)

petrova-inga.888@yandex.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Legal characteristics of internal financial audit as a tool for public management of the quality of public finances (financial management)

Abstract. The article examines the legal regulation of internal financial audit in relation to the system of state management of public finances. A legal and economic parallel is drawn between public financial management in economic and legal terms. According to the author, quality management is carried out in the following areas of public finance management assessment: quality of management organization in the field of public finance; the quality of the use of public resources. While internal financial audit contributes to

© Петрова И. В., 2023

the improvement of financial management and is aimed at minimizing risks in the implementation of budgetary procedures, the formation of proposals and recommendations for the effective management of «budgetary processes» in the course of financial management.

The legal essence is considered and the types of budgetary procedures are identified, in the context of which the budgetary powers of the main administrators of budgetary funds are exercised.

Keywords: *public administration, internal financial audit, financial management, public finance, budget procedure, budget reporting.*

Задачей настоящего исследования является выявление сущностной характеристики внутреннего финансового аудита в преломлении к государственному управлению публичными финансами путем анализа релевантной нормативно-правовой базы.

В рамках настоящей статьи выдвинута следующая гипотеза. Правовое регулирование внутреннего финансового аудита представляет собой группу юридических норм, не формирующих самостоятельный правовой институт, так как действия по их осуществлению встроены в бюджетные процедуры, регулируемые отдельными институтами бюджетного права. С учетом принципа независимости можно сказать, что аудит является способом управленческого воздействия на качество государственного управления публичными финансами.

Одним из подходов к анализу и сущности государственного управления в юридической литературе стал подход с точки зрения управленческого менеджмента (public administration). Однако представляется, что в юридической литературе весьма важно разграничивать государственное управление как юридическую категорию (исполнительно-распорядительную деятельность органов власти), управление в кибернетическом смысле, социальное управление и управление как специфический вид труда (менеджмент)¹. При выявлении правовой природы внутреннего финансового аудита предлагается сформировать системное представление о его юридической сути и значении с точки зрения государственного управления как юридической категории и государственного управления деятельностью работниками (менеджмента).

Исходя из подхода к научному управлению (менеджмента) Фредерика У. Тейлора², управление представляет собой процесс планирования, организации, деятельности персонала, его координации и контроля путем распределения функций между руководством и работниками для достижения поставленных целей.

Философия управления, разработанная Оливером Шелдоном, построена на управлении людьми, распределении материальных ресурсов для достижения целей, стоящих перед государством. Развивая данный постулат, классики теории

¹ См.: Попов Л. Л., Мигачева Е. В., Тихомиров С. В. Государственное управление в России и зарубежных странах: административно-правовые аспекты : монография / под ред. Л. Л. Попова. М. : Норма ; Инфра-М, 2012. С. 127—128.

² См.: Тейлор Ф. У. Принципы научного менеджмента : пер. с англ. М. : Изд-во стандартов, 1991. С. 35.

управления конкретизировали цель науки об управлении, которая заключается в спасении методов исполнительной власти от беспорядка и дороговизны эмпирического эксперимента и постановки их на фундамент твердых принципов, т.е. в детальном и систематическом исполнении управленческого акта³.

Влияние идей всеобщего управления качеством (Total Quality Management — TQM) нашло отражение и при управлении публичными финансами в ходе бюджетного процесса. Понимание TQM базируется на постоянно совершенствующейся системе организации производственных процессов в целях эффективного и рационального использования как материальных, так и нематериальных ресурсов. С. Кoen и Р. Бред дают следующее определение TQM:

«Total (всеобщий) представляет собой поиск путей улучшения качества на каждом этапе работы, начиная с определения нужд потребителя, заканчивая жестким анализом оценки степени удовлетворенности потребителя выполненной работой.

Quality (качество) — предупреждение и оправдание ожиданий потребителя.

Management (управление) — развитие и сохранение на должном уровне возможностей организации постоянно повышать качество»⁴.

Приведенные теории позволяют сформировать ключевые направления и цели осуществления финансового менеджмента как управления публичными финансами в сфере бюджетных правоотношений:

- исполнение главными администраторами бюджетных средств (администраторами) своих бюджетных полномочий, установленных правовыми актами;

- планирование реализации внутреннего процесса по управлению финансами главным администратором бюджетных средств с учетом результативности принятых решений;

- стремление к достижению поставленного результата в целях удовлетворения общественных потребностей;

- достижение максимальной достоверности при формировании бюджетной отчетности;

- организация деятельности должностных лиц (работников) главного администратора бюджетных средств, направленная на достижение непосредственно конечных результатов;

- выработка методов управления финансами, способствующих предупреждению неисполнения бюджетных правовых актов;

- повышение профессионализма должностных лиц (работников) главного администратора бюджетных средств, заключающегося в развитии управленческих качеств при оказании государственных (муниципальных) услуг, выполнении работ.

Подобные направления коррелируются с учетом определения финансового менеджмента в приказе Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»». Под финансовым менеджментом понимается деятельность должностных лиц (работников) главного администратора (администратора) бюджетных средств, направленная на достижение

³ The Study of Administration // Political Science Quarterly. № 2. P. 210, 212.

⁴ Cohen S., Brand R. Total Quality Management in Government: A Practical Guide for the Real Word. Jossey-Bass, San Francisco, 1993.



заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, включая оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления.

В данное определение интегрированы руководящие принципы, которые составляют основу постоянно совершенствующегося органа государственной власти (органа местного самоуправления) при управлении качеством: законность, профессионализм, результативность, эффективность. При этом понимание управления качеством базируется на организационном и экономическом содержании и, по мнению Федерального института качества (ФИК) (Mizaur, 1992), определяется как «стратегическая интегрированная система управления, созданная для удовлетворения потребностей клиента путем вовлечения всех работников в процесс улучшения организационных процессов и максимально эффективного использования ресурсов»⁵.

Такое понимание управления качеством позволяет выделить два направления оценки управления публичными финансами при реализации бюджетных полномочий главными администраторами (администраторами): качество организации управления в сфере публичных финансов; качество использования государственных ресурсов. По данным направлениям, согласно приказу Минфина России от 18.06.2020 № 112н «Об утверждении Порядка проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента», осуществляется оценка качества финансового менеджмента и целевых показателей качества финансового менеджмента главного администратора, при этом в ходе реализации своих полномочий каждый главный администратор бюджетных средств оценивает качество управления по установленным группам, в результате чего рассчитывается целевое значение качества финансового менеджмента с учетом установленного государственной программой Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» среднего индекса качества.

Средний показатель качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета, утвержденный постановлением Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации “Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков”» на 2022 г. составил 75,7 баллов, превысив прогнозное значение на 4 балла, что является высокой оценкой качества финансового менеджмента.

Оценка качества управления государственными финансами (менеджмент) основывается на экономических показателях, которые рассчитываются применительно к определенной группе показателей качества оценки. В связи с этим систему управления публичными финансами предлагается структурировать, основываясь на базовых направлениях и включенных в них группах финансового менеджмента.

⁵ Цит. по: Классики теории государственного управления: американская школа / под ред. Дж. Шафритца, А. Хайда. М. : Изд-во МГУ, 2003. С. 745.

Система государственного управления публичными финансами (менеджмент) построена с учетом управления бюджетными средствами, государственным (муниципальным) имуществом и включает следующие элементы:

1) качество использованных государственных ресурсов, в том числе оценка качества:

- управления расходами бюджета;
- управления доходами бюджета;
- ведения учета и составления бюджетной отчетности;
- управления активами;
- осуществления закупок, товаров, работ и услуг для государственных нужд;

2) качество организации государственного управления публичными финансами — оценка качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита.

Например, при расчете оценки качества управления группой «расходы бюджета» учитываются такие показатели, как неправомерное использование бюджетных средств, недостижение минимального уровня исполнения расходов бюджета, нарушение сроков доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств бюджета, внесение изменений в сводную бюджетную роспись и т.д., установленные нормативными правовыми актами органа исполнительной власти.

Группа финансового менеджмента — экономико-организационная категория, подлежащая оценке в разрезе установленных значимых показателей, которые влияют на эффективность исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, является оценочной характеристикой качества управления бюджетными средствами, государственным имуществом, проведением внутреннего финансового аудита на различных стадиях бюджетного процесса.

Показателями оценки качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита являются: качество организации аудита, качество планирования аудита, качество проведения аудита и составления отчетности о результатах аудита, результаты проведения Федеральным казначейством анализа осуществления главными администраторами аудита в отчетном периоде в соответствии с бюджетным законодательством.

Включение в систему государственного управления публичными финансами такого направления, как качество организации управления публичными финансами (менеджмент), обусловлено развитием бюджетных правоотношений, совершенствованием управления публичными финансами с применением установленных методов и достижением результатов, заключающихся в эффективности распределения и использования бюджетных средств. При этом также учитываются полнота и достоверность представления бюджетной отчетности согласно приказу Минфина России от 01.09.2021 № 120н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “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”».

Управленческий процесс организации деятельности экономических субъектов включает в себя проведение внутреннего аудита, который осуществляется путем



воздействия субъекта управления на объект. Возникает обратная связь между главными администраторами бюджетных средств и органами государственной власти, обусловленная необходимостью получения информации об управлении бюджетными средствами и корректировки ранее принятых управленческих решений. Высказывается мнение, что внутренний финансовый аудит является формой государственного управления и способствует устойчивому росту качества финансового менеджмента главного администратора бюджетных средств, государственных (муниципальных) учреждений⁶.

Аудит в бюджетной сфере как вид деятельности характеризуется его направленностью, т.е. теми фактическими результатами, которые достигаются в ходе его проведения. В общем понимании аудит проводится путем сбора и обобщения информации в ходе исполнения бюджетов бюджетной системы, для оценки результативности осуществления бюджетных полномочий участниками бюджетного процесса.

Определяя место внутреннего финансового аудита в системе бюджетного права, необходимо отметить, что он встраивается в стадии бюджетного процесса в зависимости от бюджетной процедуры, т.е. является неотъемлемым бюджетным правоотношением, осуществляемым участниками бюджетного процесса.

Бюджетная процедура представляет собой сложный правовой феномен деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, которая влияет на значение показателей качества финансового менеджмента и включает следующие блоковые составляющие:

- процедуры, реализуемые при представлении сведений, необходимых для составления проекта бюджета;
- процедуры, реализуемые в ходе исполнения бюджета;
- процедуры по ведению бюджетного учета и предоставлению бюджетной отчетности.

Основываясь на закрепленных полномочиях главных администраторов доходов бюджетов как субъектов бюджетных правоотношений и участников бюджетного процесса, возможно проследить функциональную типологизацию организационно-правовых действий в рамках внутреннего финансового аудита:

- планирование и проведение внутреннего финансового аудита;
- осуществление внутреннего финансового аудита;
- передача полномочий по проведению внутреннего финансового аудита;
- реализация результатов внутреннего финансового аудита;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности.

Следовательно, целевая направленность аудита заключается в минимизации рисков при выполнении бюджетных процедур, формировании предложений и рекомендаций по эффективному управлению бюджетными процессами в ходе осуществления финансового менеджмента, а также в подтверждении достоверности бюджетной отчетности. Внутренний финансовый аудит является стратегическим,

⁶ См.: Иванов М. Ю., Кокаев З. А. Особенности осуществления внутреннего финансового контроля и аудита // Бюджет. 2015. Июнь. С. 37.

интегрированным элементом системы государственного управления и представляет собой общественные отношения, урегулированные бюджетно-правовыми нормами, направленные в том числе на оценку управления группами финансового менеджмента.

Таким образом, одним из направлений внутреннего финансового аудита является аудит качества финансового менеджмента, проводимый по следующим группам бюджетных процедур:

1) оценка исполнения бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств во взаимосвязи с результатами проведения мониторинга качества финансового менеджмента и необходимостью достижения значений показателей качества финансового менеджмента;

2) оценка исполнения бюджетных процедур, в том числе операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, включая, в частности:

— оценку качества подготовки и полноты обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период;

— оценку своевременности и качества подготовки правовых актов и документов, обеспечивающих предоставление и использование субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и др.

Понимание внутреннего финансового аудита как инструмента государственного управления в юридическом аспекте позволяет сформировать структурную характеристику, включающую следующие системные элементы:

- субъекты, наделенные полномочиями по проведению аудита;
- содержание аудита (способы, методы, результаты);
- объекты, в отношении которых проводится аудит;
- правовые последствия аудита;
- достижение целевых показателей для эффективного (качественного) управления публичными финансами.

Аудит представляет собой самостоятельное направление деятельности структурного подразделения либо должностного лица с наделением их соответствующими полномочиями по проведению аудиторского мероприятия на принципах законности, функциональной независимости, объективности, компетентности, профессионального скептицизма, системности, эффективности, ответственности и стандартизации. Исходя из того, что внутренний финансовый аудит проводится в рамках конкретной бюджетной процедуры, применяются различные методы (способы), позволяющие получить объективную информацию о функционировании государственного органа. В ходе проведения аудиторского мероприятия используются аналитические процедуры, инспектирование, запрос, подтверждение, наблюдение.

Внутренний финансовый аудит, базирующийся на указанных задачах, принципах и методах, является одним из первоочередных звеньев всей системы государственного управления финансами, способен влиять на эффективность управления качеством.

Учитывая экономическую и правовую сущность государственного управления публичными финансами, неотъемлемую составляющую внутреннего финансового



аудита как инструмента достижения эффективности осуществления бюджетных полномочий участниками бюджетного процесса при составлении проекта бюджета, исполнении бюджета и составлении бюджетной отчетности, предлагается включить в систему государственного управления публичными финансами следующие элементы:

- первичное экономическое государственное управление публичными финансами (финансовый менеджмент);
- вторичное правовое (юридическое) государственное управление в сфере публичных финансов (внутренний финансовый аудит).

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Иванов М. Ю., Кокаев З. А.* Особенности осуществления внутреннего финансового контроля и аудита // Бюджет. — 2015. — Июнь. — С. 36—39.
2. Классики теории государственного управления: американская школа / под ред. Дж. Шафритца, А. Хайда. — М. : Изд-во МГУ, 2003. — 800 с.
3. *Попов Л. Л., Мигачева Е. В., Тихомиров С. В.* Государственное управление в России и зарубежных странах: административно-правовые аспекты : монография / под ред. Л. Л. Попова. — М. : Норма ; Инфра-М, 2012. — 320 с.
4. *Тейлор Ф. У.* Принципы научного менеджмента : пер. с англ. — М. : Изд-во стандартов, 1991. — 104 с.
5. *Cohen S., Brand R.* Total Quality Management in Government: A Practical Guide for the Real Word. — Jossey-Bass, San Francisco, 1993.