

Рекомендации по определению критериев признания (непризнания) субъектами внутреннего финансового аудита заключений

(одобрены Советом по развитию внутреннего финансового аудита
«2» сентября 2024 г., протокол № 7)

I. Общие положения

Настоящие Рекомендации направлены на оказание практической помощи субъектам внутреннего финансового аудита (далее – ВФА) главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета, главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета, распорядителей бюджетных средств, получателей бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета (далее – главный администратор (администратор), принимающим решения о признании (непризнании) заключений субъектов ВФА других главных администраторов (администраторов).

Настоящие Рекомендации не содержат обязательных требований, не устанавливают правовых норм и носят рекомендательный характер, в том числе содержат положения, которые могут быть включены во внутренний (ведомственный) акт, обеспечивающий осуществление ВФА, главного администратора (администратора), субъект ВФА которого принимает решение о признании (непризнании) заключений субъектов ВФА других главных администраторов (администраторов), и (или) решение (соглашение) о передаче бюджетных полномочий¹ главных администраторов (администраторов) за исключением полномочий по осуществлению ВФА.

Настоящие Рекомендации разработаны с учетом положений:

- статьи 160²⁻¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации;
- федеральных стандартов ВФА.

II. Требования к принятию решений о признании (непризнании) заключений

Признание (непризнание) заключений осуществляется в соответствии с положениями федерального стандарта ВФА «Реализация результатов внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22.05.2020 № 91н (далее – СВФА «Реализация результатов»), и иных федеральных стандартов ВФА, определяющих требования к организации ВФА, планированию и проведению аудиторских мероприятий, а также к заключению.

К случаям непризнания заключения относятся ситуации, когда:

1) анализируемое заключение не содержит информацию, предусмотренную пунктом 4 СВФА «Реализация результатов»:

- а) тему аудиторского мероприятия;
- б) описание причин и условий выявленных нарушений и (или) недостатков;

¹ Например, передача бюджетных полномочий в соответствии с пунктом 10.1 статьи 161 и (или) пунктом 6 статьи 264¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации.

в) описание значимых бюджетных рисков, их причин и возможных последствий реализации;

г) выводы о достижении цели (целей) осуществления ВФА, а в случае анализа заключения, составленного по результатам аудиторского мероприятия, целью которого являлось подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности (далее – заключение о достоверности отчетности):

- вывод о степени надежности внутреннего финансового контроля в отношении организации (обеспечения выполнения) и выполнения бюджетных процедур по ведению бюджетного учета и составлению, представлению и утверждению бюджетной отчетности, и (или) составляющих эти процедуры операций (действий) по выполнению бюджетных процедур главного администратора (администратора), субъект ВФА которого представил заключение (*например, операций по формированию первичных учетных документов*);

- вывод (мнение) о наличии фактов и (или) признаков, которые влияют или могут повлиять на достоверность бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, или суждение о достоверности бюджетной отчетности и соответствии порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности;

д) предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента;

е) дату подписания заключения;

ж) должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя аудиторской группы (при наличии) и руководителя субъекта ВФА;

2) информация, содержащаяся в заключении, не соответствует требованиям, установленным пунктом 6 СВФА «Реализация результатов»:

а) выводы, предложения и рекомендации сформированы без учета принципа профессионального скептицизма (*например, информация в заключении о достоверности отчетности отражает результаты проведения аудиторского мероприятия в отношении бюджетных процедур только за 9 месяцев года, за который составлена бюджетная отчетность, и полученного от субъектов бюджетных процедур подтверждения, что операции (действия) по выполнению бюджетных процедур в IV квартале проводились в соответствии с установленным порядком*);

б) выводы, предложения и рекомендации не основаны на достаточных аудиторских доказательствах (*например, вывод об отсутствии фактов (признаков), влияющих на достоверность годовой бюджетной отчетности, сформирован на основании результатов проведения аудиторского мероприятия в отношении бюджетных процедур за 9 месяцев отчетного года*);

в) информация, указанная в заключении, не является точной, полной, объективной, ясной, краткой, конструктивной и своевременной;

г) в заключении не приведена (при наличии необходимости и возможности) стоимостная оценка выявленных нарушений и (или) недостатков, а также возможных последствий реализации выявленных бюджетных рисков;

д) в заключении допущены помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями руководителя субъекта ВФА, должностных лиц (работников) субъекта ВФА;

е) заключение, содержащее сведения, составляющие государственную, служебную, иную охраняемую законом тайну, оформлено с несоблюдением требований, предусмотренных законодательством Российской Федерации в области защиты государственной и иной охраняемой законом тайны;

ж) заключение составлено не на русском языке и (или) не имеет сквозной нумерации страниц;

з) заключение по результатам проведенного анализа не соответствует иным критериям признания (непризнания)², установленным ведомственным (внутренним) актом, обеспечивающим осуществление ВФА, главного администратора (администратора), субъект ВФА которого принимает решение о признании (непризнании) заключений субъектов ВФА других главных администраторов (администраторов)³, и (или) решением (соглашением) о передаче бюджетных полномочий главных администраторов (администраторов), исходя из результатов их оценки.

III. Рекомендации по порядку признания (непризнания) заключения и определению критериев признания (непризнания) заключения

Анализ заключения в целях принятия решения о его признании (непризнании) рекомендуется производить в следующем порядке.

В первую очередь проводится анализ заключения на предмет отсутствия ситуаций, приведенных в пункте 1 и подпунктах «д» - «ж» пункта 2 главы II настоящих Рекомендаций.

В случае, если в анализируемом заключении допущена какая-либо из указанных ошибок, такое заключение не признается в соответствии с положениями СВФА «Реализация результатов».

В случае, если ошибки, перечисленные в пункте 1 и подпунктах «д» - «ж» пункта 2 главы II настоящих Рекомендаций, отсутствуют, проводится анализ заключения на предмет выявления случаев, перечисленных в подпунктах «а» - «г» пункта 2 главы II настоящих Рекомендаций.

По результатам анализа указанных положений в случае достаточности информации, позволяющей сформировать суждение о наличии нарушений,

² В соответствии с абзацем одиннадцатым пункта 13 федерального стандарта ВФА «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18.12.2019 № 237н.

³ В том числе в соответствии с абзацем четвертым подпункта «г» пункта 32 федерального стандарта 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», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.09.2021 № 120н.

перечисленных в подпунктах «а» - «г» пункта 2 главы II настоящих Рекомендаций, формируется один из следующих выводов:

- о соответствии заключения требованиям, установленным СВФА «Реализация результатов»;

- о несоответствии заключения требованиям, установленным СВФА «Реализация результатов».

При указании причин непризнания заключения субъекту ВФА, принимающему решение о признании (непризнании) заключения, рекомендуется указать на их влияние на достижение цели (целей) проведения аудиторского мероприятия субъектом ВФА, представившим заключение. После анализа соблюдения требований СВФА «Реализация результатов» в случае недостаточности информации, позволяющей сформировать суждение о наличии нарушений, перечисленных в подпунктах «а» - «г» пункта 2 главы II настоящих Рекомендаций, проводится анализ соответствия иным критериям признания (непризнания), установленным ведомственным (внутренним) актом, обеспечивающим осуществление ВФА, и (или) решением (соглашением) о передаче бюджетных полномочий главных администраторов (администраторов), например, одному или нескольким из следующих критериев:

1) оценка качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА (уровня зрелости ВФА), полученная главным администратором (администратором), субъект ВФА которого представил заключение, по результатам проведения мониторинга качества финансового менеджмента в соответствии с пунктом 6 статьи 160²⁻¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации:

- отклонение от целевого (максимального) значения показателя качества финансового менеджмента составляет менее 25% или 25% и более при условии принятия мер по повышению качества финансового менеджмента, направленных на повышение качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА (уровня зрелости ВФА);

- отклонение от целевого (максимального) значения показателя качества финансового менеджмента составляет 25% и более, и не приняты меры по повышению качества финансового менеджмента, направленные на повышение качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА (уровня зрелости ВФА).

Возможность использования критерия определяется на основании порядка проведения мониторинга качества финансового менеджмента, установленного в соответствии с пунктом 6 статьи 160²⁻¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, на основании которых рассчитывается оценка качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА.

Для оценки по критерию в случае отсутствия данных в общедоступных (размещенных на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет») и размещенных в государственных информационных системах, в которых отражается такая информация, рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации об оценке качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА (уровня зрелости ВФА) по результатам проведения мониторинга качества финансового менеджмента в

соответствии с пунктом 6 статьи 160²⁻¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации и документов (данных) о принятии мер по повышению качества финансового менеджмента в части ВФА, представляемых в соответствии с порядком проведения качества финансового менеджмента, установленным в соответствии с пунктом 7 статьи 160²⁻¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации (при наличии таких положений);

2) наличие выявленных в отношении субъекта ВФА главного администратора (администратора), представившего заключение, органами государственного (муниципального) финансового контроля нарушений федеральных стандартов ВФА за предыдущий отчетный период, и факт их устранения:

- нарушения не выявлены или выявлены и устранены в полном объеме и (или) приняты меры по недопущению их повторной реализации;

- нарушения выявлены и не устранены в полном объеме или не приняты меры по недопущению их повторной реализации.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, которые определяются в том числе на основании выявленных органами государственного (муниципального) финансового контроля нарушений федеральных стандартов ВФА. Критерий применяется при условии определения возможности устранения выявленного органом государственного (муниципального) финансового контроля нарушения и (или) принятия мер по недопущению их повторной реализации.

Для оценки по критерию рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации на основании актов, представлений, предписаний, информационных писем и заключений органов государственного (муниципального) финансового контроля и документов (данных), подтверждающих устранение выявленных органами государственного (муниципального) финансового контроля нарушений в части организации и осуществления ВФА (*например, сведения об изменениях ведомственных (внутренних) актов, обеспечивающих осуществление ВФА*);

3) оценка осуществления ВФА, полученная главным администратором, субъект ВФА которого представил заключение, по результатам анализа, проведенного Федеральным казначейством в соответствии со статьей 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации:

- оценка составляет 80 и более баллов;

- оценка составляет менее 80 баллов.

Критерий не применяется в отношении субъектов ВФА главных администраторов, указанных в пункте 2 статьи 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации, и администраторов.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, которые определяются в том числе на основании результатов анализа, проведенного Федеральным казначейством в соответствии со статьей 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Для оценки по критерию в случае отсутствия данных в государственных информационных системах, в которых размещается такая информация, или доступа к ним рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации об оценке осуществления ВФА по результатам анализа, проведенного

Федеральным казначейством в соответствии со статьей 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

4) при проведении аудиторского мероприятия были проанализированы бюджетные риски, относящиеся к объектам ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, выявленные (обнаруженные) на основе информации, поступившей главному администратору (администратору), субъект ВФА которого представил заключение, и указанной в актах, заключениях, представлениях и предписаниях органов государственного (муниципального) финансового контроля за отчетный год:

- выявлены (обнаружены) и проанализированы все бюджетные риски;
- выявлены (обнаружены) и проанализированы не все бюджетные риски.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, которые определяются в том числе путем анализа информации, указанной в актах, заключениях, представлениях и предписаниях органов государственного (муниципального) финансового контроля за отчетный год (*например, критерия, указанного в пункте 3 настоящей главы*).

При оценке по критерию учитывается актуальность информации о выявленных органами государственного (муниципального) финансового контроля нарушениях (*например, с учетом изменений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения, изменений в деятельности главного администратора (администратора), субъект ВФА которого представляет заключение, и (или) результатов рассмотрения информации о выявленных нарушениях коллегией органа государственного (муниципального) финансового контроля (контрольной комиссией)*).

Для оценки по критерию рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации о нарушениях, допущенных в отношении объектов ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, отраженных в актах, представлениях, предписаниях и заключениях органов государственного (муниципального) финансового контроля, составленных по результатам проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий за предыдущий год, и их соотнесения с вопросами аудиторского мероприятия (*например, указанными в программе аудиторского мероприятия*);

5) при проведении аудиторского мероприятия были проанализированы бюджетные риски, относящиеся к объектам ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, выявленные (обнаруженные) на основе информации об изменениях положений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения:

- выявлены (обнаружены) и проанализированы все бюджетные риски;
- выявлены (обнаружены) и проанализированы не все бюджетные риски.

Рекомендуется применять критерий, руководствуясь результатами анализа информации об изменениях положений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения, проведенного в ходе аудиторского мероприятия, в рамках которого принимается решение о признании (непризнании) заключения в целях выявления (обнаружения) бюджетных рисков субъектом ВФА, которым принимается такое

решение, которые могут быть применены к объектам ВФА, которые изучались субъектом ВФА, представившим заключение, в ходе аудиторского мероприятия.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, которые определяются в том числе путем анализа информации об изменении положений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения (*например, критерия, указанного в пункте 3 настоящей главы*). Для оценки по критерию рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации о бюджетных рисках, выявленных (обнаруженных) на основе информации об изменениях положений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения, в отношении объектов ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, и их соотнесения с вопросами аудиторского мероприятия (*например, указанными в программе аудиторского мероприятия*);

б) субъекты бюджетных процедур главного администратора (администратора), субъект ВФА которого представил заключение, планируют реализовать или фактически реализовали предложения и рекомендации субъекта ВФА, указанные в заключении, в отношении которого принимается решение о признании (непризнании):

- приняты (планируются к принятию) меры по минимизации (устранению) бюджетных рисков в отношении не менее 80% предложений и рекомендаций субъекта ВФА;

- приняты (планируются к принятию) меры по минимизации (устранению) бюджетных рисков в отношении 80% и менее предложений и рекомендаций субъекта ВФА.

Не рекомендуется применять критерий в случае применения других критериев, которые определяются в том числе путем анализа доли принятия к реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков на основе предложений и рекомендаций субъекта ВФА, в отношении заключения которого принимается решение о признании (непризнании) (*например, критерия, указанного в пункте 3 настоящей главы*).

При оценке по критерию рекомендуется руководствоваться определением мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков, приведенном в пункте 3 федерального стандарта ВФА «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21.11.2019 № 196н.

Для оценки по критерию рекомендуется направить субъекту ВФА, представившему заключение, запрос информации о решениях, принятых руководителем главного администратора (администратора) и субъектами бюджетных процедур по итогам рассмотрения заключения.

Информацию для оценки по критериям, предлагаемым к установлению в ведомственном (внутреннем) акте, обеспечивающем осуществление ВФА, рекомендуется запрашивать к представлению в случае ее отсутствия у главного администратора (администратора), субъект ВФА которого принимает решение о признании (непризнании) заключения субъекта ВФА другого главного администратора (администратора), или в общедоступных источниках информации

(размещенных на официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»), государственных информационных системах, на основании абзаца одиннадцатого пункта 5 федерального стандарта ВФА «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21.11.2019 № 195н:

- одновременно с заключением в части пунктов 1-5 настоящей главы;
- в течение 5 рабочих дней после представления заключения в части пункта 6 настоящей главы.

В целях оценки по критериям, предлагаемым к установлению в ведомственном (внутреннем) акте, обеспечивающем осуществление ВФА, рекомендуется установить балльную оценку по каждому критерию и суммы баллов, которые необходимы для принятия решения о признании (непризнании) заключения.

Пример последовательности действий (алгоритма) при осуществлении анализа в целях принятия решения о признании (непризнании) заключения в форме чек-листа приведен в приложении к настоящим Рекомендациям.

В случае определения критериев признания (непризнания) заключения в ведомственном (внутреннем) акте, обеспечивающем осуществление ВФА, главного администратора (администратора), субъект ВФА которого принимает решение о признании (непризнании) заключений субъектов ВФА других главных администраторов (администраторов), рекомендуется обеспечить направление информации о них субъектам ВФА, в отношении заключений которых принимается указанное решение, до начала аудиторского мероприятия, при проведении которого такие критерии будут использованы.

**Пример чек-листа для анализа в целях признания (непризнания)
заключения**

№	Вопрос	Баллы	Оценка по итогам анализа
I. Соответствие заключения требованиям, установленным пунктом 4 и подпунктом «в» пункта 6 СВФА «Реализация результатов»		X	X
1	Заключение содержит тему аудиторского мероприятия	да – 1; нет – 0	
2	Заключение содержит описание причин и условий выявленных нарушений (недостатков) или не содержит выявленных нарушений (недостатков)	да – 1; нет – 0	
3	Заключение содержит описание значимых бюджетных рисков, их причин и возможных последствий реализации	да – 1; нет – 0	
4	Заключение содержит выводы о достижении цели (целей) осуществления ВФА	да – 1; нет – 0	
5	Заключение содержит предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента	да – 1; нет – 0	
6	Заключение содержит дату подписания	да – 1; нет – 0	
7	Заключение содержит должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя аудиторской группы (при наличии) и руководителя субъекта ВФА	да – 1; нет – 0	
8	В заключении отсутствуют помарки, подчистки и иные исправления, неоговоренные и незаверенные подписями руководителя субъекта ВФА, должностных лиц (работников) субъекта ВФА	да – 1; нет – 0	
9	Заключение оформлено с соблюдением требований, предусмотренных законодательством Российской Федерации в области защиты государственной и иной охраняемой законом тайны, или не содержит сведения, составляющие государственную, служебную, иную охраняемую законом тайну	да – 1; нет – 0	
10	Заключение составлено на русском языке и имеет сквозную нумерацию страниц	да – 1; нет – 0	
Итого: <i>(в случае, если сумма баллов составляет менее 10, заключение не признается, анализ далее не проводится; если сумма баллов составляет 10, анализ проводится далее)</i>		X	
II. Соответствие заключения требованиям, установленным пунктом 6 СВФА «Реализация результатов» (за исключением подпункта «в» пункта 6)		X	X
11	Выводы, предложения и рекомендации в заключении сформированы с учетом принципа профессионального скептицизма	да – 1; нет – 0; недостаточно данных – х	
12	Выводы, предложения и рекомендации в заключении основаны на достаточных аудиторских доказательствах	да – 1; нет – 0; недостаточно данных – х	
13	Информация, указанная в заключении, является точной, полной, объективной, ясной, краткой, конструктивной и своевременной	да – 1; нет – 0; недостаточно данных – х	

14	В заключении приведена (при наличии необходимости и возможности) стоимостная оценка выявленных нарушений и (или) недостатков, а также возможных последствий реализации выявленных бюджетных рисков	да – 1; нет – 0; недостаточно данных – х	
Итого:		Х	
<i>(в случае, если сумма баллов составляет 4, заключение признается и анализ далее не проводится; если сумма баллов составляет менее 4 баллов в связи с недостаточностью данных (х), анализ проводится далее)</i>			
III. Оценка по критериям, установленным ведомственным (внутренним) актом, обеспечивающим осуществление ВФА⁴		Х	Х
15	Оценка качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА, полученная главным администратором (администратором) по результатам проведения мониторинга качества финансового менеджмента, отклоняется от целевого (максимального) значения показателя качества финансового менеджмента менее чем на 25% или более чем на 25% при условии принятия мер по повышению качества исполнения бюджетных полномочий по осуществлению ВФА	да – 1; нет – 0	
16	Органами государственного (муниципального) финансового контроля не выявлено нарушений федеральных стандартов ВФА за предыдущий отчетный период, или выявленные нарушения устранены в полном объеме (приняты меры по недопущению их повторной реализации)	да – 1; нет – 0	
17	Оценка осуществления ВФА по результатам анализа, проведенного Федеральным казначейством в соответствии со статьей 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации, составляет 80 и более баллов	да – 1; нет – 0	
18	При проведении аудиторского мероприятия были проанализированы все бюджетные риски, относящиеся к объектам ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, выявленные (обнаруженные) на основе информации, поступившей главному администратору (администратору) и указанной в актах, заключениях, представлениях и предписаниях органов государственного (муниципального) финансового контроля за отчетный год	да – 1; нет – 0	
19	При проведении аудиторского мероприятия были проанализированы все бюджетные риски, относящиеся к объектам ВФА, которые изучались в ходе аудиторского мероприятия, выявленные (обнаруженные) на основе информации об изменениях положений законодательных и иных нормативных правовых актов (муниципальных правовых актов), регулирующих бюджетные правоотношения	да – 1; нет – 0	
20	Субъектами бюджетных процедур приняты (запланированы к принятию) меры по минимизации (устранению) бюджетных рисков в отношении не менее 80% предложений и рекомендаций субъекта ВФА	да – 1; нет – 0	
Итого:		Х	
<i>(в случае, если сумма баллов составляет более половины от максимального значения, предусмотренного в разделе III, заключение признается)</i>			

⁴ Соответствующий критерий не применяется в случае отсутствия информации и (или) невозможности анализа заключения по критерию или наличия другого критерия, содержащего эту дублирующую информацию.