



**Турищева Татьяна Борисовна**

**Теория и методология внутреннего контроля  
в автономных учреждениях**

Специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

**Автореферат**  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва – 2022

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор  
**Петров Александр Михайлович**

Официальные оппоненты: **Чая Владимир Тигранович**  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова», кафедра учёта, анализа и аудита, главный научный сотрудник

**Сафонова Маргарита Фридриховна**  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», кафедра аудита, заведующий

**Алексеева Ирина Владимировна**  
доктор экономических наук, доцент, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», кафедра бухгалтерского учёта, профессор

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева».

Защита состоится 2 марта 2023 г. в 11:00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07, созданного на базе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный переулок, д. 36, корпус 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: г. Москва, ул. Зацепы, д. 43, 117997 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
24.2.372.07 к.э.н., доцент



Анастасия Владимировна Васильева

## 1 Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Автономные учреждения играют большую роль для экономики нашей страны обусловленную заданиями, выполняемыми данными учреждениями в части достижения целей по эффективному использованию бюджетных средств, выделяемых им государством на реализацию различных проектов. В связи с вышеобозначенным, проблема построения в таких учреждениях системы внутреннего контроля стоит особенно остро.

Анализ исследований по проблемам внутреннего контроля, тем не менее показывает, что недостаточно исследованы и остаются не полностью разрешенными многие теоретические и методологические проблемы в части разработки и формирования системы внутреннего контроля в автономных учреждениях. Такие как: совершенствование концепции и нормативно-правового обеспечения внутреннего контроля; разработка методического обеспечения эффективной системы внутреннего контроля (СВК), в том числе инструментов, а также процедур по оценке эффективности СВК; разработка методики оценки эффективности деятельности автономных учреждений с учетом риск-ориентированного подхода и управления рисками.

Следует отметить, что так же недостаточно разработана методика контрольных мероприятий и процедур эффективного использования источников финансового обеспечения автономных учреждений. Таким образом, актуальными остаются вопросы разработки теоретических и методологических подходов к организации СВК в автономных учреждениях.

В целом, в научной литературе активно исследуются содержание и , инструменты внутреннего контроля, однако, содержание и инструменты внутреннего контроля автономных учреждений рассмотрены недостаточно, в этой связи имеется заинтересованность к рассмотрению его особенностей для деятельности автономных учреждениях.

**Степень разработанности проблемы.** Исследования в области теории внутреннего контроля отражены в научных трудах зарубежных ученых: Х.Альбаха, Т.Аллвейера, Дж.Беккера, Дж.Фельдмайера, В.Шульц, Б.Эбея, Х.Эшенбаха, а также отечественных ученых: Н.А.Адамова, В.Д.Андреева, Н.Г.Белова, В.И.Бобошко, И.С.Богданович, Ю.Н.Галицкой, О.В.Гришиной и Л.Г.Ивашекиной, Ю.А.Игошиной, Н.Н.Карзаевой, Т.В.Каковкиной, Р.В.Калиничевой, Ю.Н.Книзберга, Н.Ф.Колесник и А.А.Кузмичева, М.В.Мельник, Г.В.Мокрецовоу, Р.В.Пашкова, Т.М.Садыковой, О.А.Соболевой, Р.В.Треушниковой, Л.А.Чайковской, С.В.Черемшанова, Ю.Н.Юденкова и др. Учитывая важность исследований указанных авторов, следует отметить, что работ адаптированных к специфике деятельности автономных учреждений недостаточно и это опять же подтверждает важность и своевременность диссертационного исследования.

Вопросам контроля деятельности государственных учреждений, в т.ч. автономных учреждений, посвящены работы: В.В.Бурцева, М.А.Вахрушиной, И.П.Воробьевой, И.Д.Деминой, Т.Ю.Дружиловской, Е.Н.Домбровской, И.С.Егоровой, Ж.А.Кеворковой, Т.И.Кришталевой, Е.В.Кучеровой, Н.А.Черепановой и Е.В.Останиной, А.В.Порфирьевой, Т.М.Рогоуленко, Т.Ю.Серебряковой, Е.А.Федченко и др. Однако в этих работах не в полной мере обозначены специфические характеристики СВК в автономных учреждениях, что обуславливает необходимость значительной адаптации СВК к особенностям деятельности государственных учреждений.

Следует отметить и работы российских ученых последних лет, внесших существенный вклад в исследование теоретических и практических вопросов учетно-аналитического сопровождения внутреннего контроля: Н.А.Адамова, С.В.Банка, Р.П.Бульги, М.А.Вахрушиной, В.Г.Гетьмана, Е.А.Еленевской, Д.А.Ендовицкого,

Н.А.Казаковой, Т.Ю.Киселевой, А.М.Петрова, Н.С.Пласковой, А.Е.Суглобова, С.А.Хмелева, Л.И.Хоружий, Л.Ф.Шиловой и др.

Однако, высоко оценивая значимость проведенных исследований вышеобозначенными авторами, теоретические вопросы и методологический инструментарий по внутреннему контролю в автономных учреждениях пока еще не нашли должного отражения, что предопределило тему, цель, задачи и объект исследования.

**Цель и задачи исследования** обуславливается необходимостью развития теоретико-методологического и методического инструментария внутреннего контроля автономных учреждений, обеспечивающих своевременное выявление резервов и обоснования мероприятий в части повышения эффективности источников финансового обеспечения деятельности данных учреждений.

Реализация поставленной цели в диссертационном исследовании будет осуществляться путем последовательного определения и решения следующих задач:

- уточнить определения внутреннего контроля, коммуникативной политики, учредительского контроля, раскрывающих особенности их реализации в автономных учреждениях;
- обосновать системный подход к построению внутреннего контроля в автономных учреждениях;
- разработать предложения по совершенствованию нормативно-правовой базы регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях;
- усовершенствовать методический подход к формированию нормативов затрат в автономных учреждениях в части оказания государственных услуг;
- разработать алгоритм построения СВК в автономных учреждениях;
- обосновать интегрированную модель внутреннего контроля в автономных учреждениях;
- предложить уточненную методику оценки автономными учреждениями оперативной эффективности внутреннего контроля;
- разработать процедуры внутреннего контроля за результатами деятельности автономных учреждений;
- предложить механизм взаимодействия направлений функционирования автономного учреждения, ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения;
- разработать методику оценки эффективности деятельности автономного учреждения с учетом риск-ориентированного подхода и управления рисками.

**Объектом исследования** являются современная теория, методология и практика контрольно-надзорной деятельности, осуществляемой в автономных учреждениях.

**Предметом исследования** выступают теоретико-методологические и организационно-методические положения построения комплексной и результативной системы внутреннего контроля в автономных учреждениях.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили экономические труды как российских, так и зарубежных авторов, раскрывающие отдельные методологические аспекты учета и контроля, вопросы контроля, внутреннего контроля, управленческого учета, государственного финансового контроля, бухгалтерского (бюджетного) учета.

Исследовательский инструментарий построен на применении методов системного анализа, методов классификации, группировок, сравнительного анализа, синтеза, индукции, дедукции, экстраполяции, наблюдения, конкретизации и абстрагирования, обобщении теоретического и практического материала, графических и табличных методов представления данных, методов экспертных оценок, а также историческом, логическом, системном и структурно-функциональном подходах.

Результаты апробации диссертационного исследования подтверждают достоверность вынесенных на защиту теоретических положений, обеспеченных постановленной целью и задачами, отвечающими современным тенденциям развития СВК в автономных учреждениях.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках паспорта научных специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

**Информационная база исследования** обусловлена законодательными актами в области бухгалтерского (бюджетного) учета и контроля, различных нормативно-правовых актах министерств и ведомств, теоретико-практических материалах отечественных и зарубежных ученых, практиков, статистических, методических и справочных материалах, отчетной документации финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений, а также материалах различных web-сайтов.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в разработке концепции совершенствования СВК автономных учреждений на основе развития теоретико-методологического и методического инструментария внутреннего контроля.

**Выносимые на защиту результаты исследования, обладающие научной новизной:**

1) предложен понятийный аппарат внутреннего контроля автономных учреждений: «внутренний контроль» автономных учреждений – это комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных созданием достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования их коммуникативной политики, обеспечивающий сохранность имущества автономных учреждений и эффективного управления ими; «коммуникативная политика» - во-первых, перспективный курс действий автономных учреждений, предполагающий наличие обоснованной стратегии использования комплекса коммуникативных средств и элементов взаимодействия, обеспечивающих стабильное управление и эффективное функционирование внутреннего контроля, во-вторых, комплекс коммуникативных технологий, обеспечивающих интеграционное взаимодействие заинтересованных сторон, участвующих в процессе принятия управленческих решений, основанный на описании ключевых особенностей и оценке преимуществ и недостатков деятельности автономных учреждений в сравнении с государственными учреждениями другого типа; «учредительский контроль» - совокупность контрольных процедур в системе внутреннего финансового контроля, осуществляемый органом исполнительной власти, являющимся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений, по оценке соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований российского законодательства и требований, установленных учредителем;

2) обоснован системный подход к организации внутреннего контроля в автономном учреждении, обусловленный целостностью его компонентов: основные (концептуальное видение; контрольная среда и процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка рисков и оценка эффективности внутреннего контроля), дополнительные (объект, предмет, субъект), а также решением методологических вопросов в части формирования указанных компонент, позволивший сформировать концептуальную среду внутреннего контроля автономного учреждения, заключающуюся во взаимосвязи цели, трактовки, принципов формирования, задач, методов и элементов и, позволяющую в отличие от формального подхода, построить эффективную систему внутреннего контроля в автономном учреждении;

3) аргументирована необходимость совершенствования организационно-правовой основы регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях, с учетом выявленных недостатков, что позволило внести предложения в действующие нормативно-

правовые акты и разработать пакет внутренних локальных актов по организации внутреннего контроля в автономных учреждениях;

4) разработаны методические подходы к информационному обеспечению нормативов затрат в части оказания государственных услуг, как базы для внутреннего контроля, определяемых как регулярные прогнозируемые и нерегулярные (разовые) расходы, обеспечивающие повышение качества внутреннего контроля автономных учреждений, посредством реализации последовательности действий;

5) разработан алгоритм СВК автономных учреждений, предполагающий поэтапное проведение последовательных действий и параллельное горизонтальное проведение мероприятий в увязке с этапами, повышающий эффективность действий внутреннего контроля;

6) обоснована интегрированная модель внутреннего контроля, в основу формирования которой положен авторский подход к учету и синтезированию отдельных положительных компонентов риск-ориентированной, системной, эффективной и индикативной моделей контроля, с встраиванием внутреннего контроля в бизнес-процессы с идентификацией рисков внутренней и внешней среды;

7) предложена методика оценки операционной эффективности проведения внутреннего контроля автономными учреждениями, отражаемая в Приложении к Типовому положению и включающая проведение тестирования, основанная на авторской позиции состоящей в видении прямой корреляции контроля системы управления рисками и контроля за управлением информационными потоками (общий и программный контроль, как составные элементы контроля управления информационными потоками, позволяют минимизировать риск возникновения нарушений на этапах выполнения сотрудниками их должностных полномочий);

8) разработано методическое обеспечение процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономного учреждения, детально описывающее их проведение на пяти этапах осуществления и представленное в методике разработки процедур внутреннего контроля результатов деятельности;

9) предложен механизм взаимосвязи направлений, ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения, базирующийся, во-первых, на разработке ключевых показателей, соответствующих процедурам контроля и направлениям деятельности учреждений, во-вторых, на разработке ключевых показателей деятельности, с выделением проекций (блоков) ССП, и соответствующих процедурам контроля, в-третьих, на аналитическом подходе, включающем сравнительный анализ фактического и планового значений ключевых показателей с определением отклонения, состоящем в разработке в указанный срок мероприятий, направленных на улучшение фактических значений ключевых показателей, по каждой отдельной процедуре;

10) разработана методика оценки эффективности деятельности автономных учреждений с учетом риск-ориентированного подхода, которая может служить базовым инструментом, включающим организационные мероприятия, исследование рисков с идентификацией, классификацией и оценкой как в целом по учреждению, так и по отдельным рискам, в соответствии с их классификационной группировкой, а также управление рисками, с разработкой мероприятий по минимизации или нивелированию рисков.

**Теоретическая и практическая значимость исследования** обусловлена научным обоснованием теоретико-методологических аспектов и конкретных методик СВК, вносящих существенный вклад в части развития теории и методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях. Теоретическое значение разработанной концепции внутреннего контроля состоит в представлении ее в качестве информационно-аналитической компоненты управленческого процесса.

Практическая значимость диссертационного исследования определена следующим: разработан алгоритм СВК автономных учреждениях, предложенный на поэтапном формировании СВК с параллельным проведением дополнительных мер и мероприятий на этапах, позволяющих повысить эффективность результата организации СВК; предложен механизм оценки операционной эффективности внутреннего контроля автономных учреждений на базе совместного использования тестирования и ССП с расчетом ключевых показателей оценки эффективности внутреннего контроля по проекциям (блокам) ССП; предложена и апробирована комплексная (интегрированная) модель организации СВК в автономных учреждениях на базе формирования в них бизнес-процессов с учетом рисков и влияния факторов внутренней и внешней среды; разработан механизм оценки эффективности использования бюджетных средств автономными учреждениями, базирующийся на достижении результатов и учета качества по оказываемой услуге (выполняемой работе) и расчете итоговой оценки эффективности по сумме всех оказываемых услуг (выполняемых работ). Предложенный методический инструментальный может быть использован при проведении проверок, как внешними контрольными органами, так и СВК автономного учреждения.

Основные результаты и выводы диссертационного исследования использованы в работе АНОО ВО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» в части внедрения алгоритма построения системы внутреннего контроля (СВК) в автономных учреждениях. Результаты диссертационного исследования использованы в учебном процессе РЭУ им. Г.В. Плеханова в рамках учебной дисциплины «Внутренний контроль и аудит».

**Апробация результатов исследования.** Апробация результатов диссертационного исследования проходила в РЭУ имени Г.В. Плеханова при выполнении научно-исследовательских работ, грантов и хозрасчетных тем, в том числе: «Постановка управленческого учета в РЭУ им. Г.В. Плеханова (2016 г)», «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов» (ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», 2017 г).

Основные выводы и результаты исследования получили апробацию на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях, профессиональных семинарах, международных межвузовских научно-практических конференциях (г. Сочи, 2002 г., 2004 г.; г. Воронеж, 2008 г., 2014; г. Тольятти, 2008 г.; г. Тамбов, 2014 г.; Казахстан, г. Караганда, 2017 г.; Россия, Москва, 2012 - 2021 гг.), международных научно-методических конференциях (Россия, г. Москва, с 2013 г. по 2021 г. включительно), научных форумах (Россия, г. Москва, РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2016, 2017, 2018, 2019; Россия, г. Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 2010, 2013, 2014, 2017, 2018, 2019, 2020).

Исследовательские материалы нашли применение в учебно-педагогической и научной деятельности кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, базовой кафедры государственного финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления г. Москвы ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации».

### **Публикации.**

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 48 научных работах общим объемом 128,54 печ. л. (авторских 41,04 печ. л.), в том числе 7 монографий (авторских 19,07 печ.л) 37 статей в журналах (авторских 21,03 печ. л.) из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора наук, и 4 публикация объемом 3,52 печ. л. (авторских 0,94 печ. л.) в периодическом издания, индексируемом в

Scopus и Web of Science.

**Структура диссертационной работы** predetermined логикой научного исследования и представлена введением, пятью главами, заключением, списком использованных источников и приложениями. Список использованной литературы состоит из 218 источников.

### **Содержание диссертационной работы**

Во **введении** обосновывается степень проработанности, актуальность диссертационного исследования, формулируется цель и описываются задачи, научная новизна теоретическая и практическая значимость работы, аргументируется область и приводится апробация результатов исследования.

Первая глава – **«Современная парадигма внутреннего контроля в автономных учреждениях»** содержит: научное описание современной парадигмы внутреннего контроля в автономных учреждениях; уточнение места автономных учреждений в системе бюджетных отношений России и их финансовое обеспечение; концептуальные подходы к реализации внутреннего контроля в автономных учреждениях и организационно-правовые аспекты внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Во второй главе – **«Теоретические основы внутреннего контроля деятельности автономных учреждений»** - проведен анализ, механизмов внутреннего контроля, деятельности автономных учреждений; выделены концептуальные подходы к системе контроля за финансово-хозяйственной деятельностью автономного учреждения; разработаны предложения по развитию инструментария внутреннего контроля автономного учреждения.

В третьей главе – **«Методологические аспекты построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях»** - исследована российская и международная практика построения внутреннего контроля в различных субъектах хозяйствования; создан базисный подход к концепции формирования системы внутреннего контроля в автономных учреждениях и информационным потокам в СВК.

В четвертой главе – **«Методические положения построения эффективной системы внутреннего контроля в автономных учреждениях»** - использованы применяемые системы оценки функционирования внутреннего контроля; смоделирована СВК учреждения; дана оценка эффективности СВК в автономных учреждениях.

В пятой главе – **«Адаптация методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях»** проведено методическое обеспечение процедур внутреннего контроля деятельности автономного учреждения; предложена методика оценки эффективности деятельности автономного учреждения с учетом риск-ориентированного подхода и обосновано применение методического инструментария внутреннего контроля при управлении автономным учреждением.

В **заключении** исследования раскрываются основные выводы, обобщения и предложения.

## **2 Основные результаты исследования, выносимые на защиту**

**В рамках первого научного результата предложен понятийный аппарат внутреннего контроля автономных учреждений в части описания современной парадигмы внутреннего контроля в автономных учреждениях посредством разработки авторских определений таких понятий как «внутренний контроль», «коммуникативная политика».**

В рамках трансформации стратегических направлений функционирования государственных (муниципальных) учреждений, сопряженной с изменением законодательства, последовавшего в связи со вступлением в силу ряда нормативно-

правовых актов, наиболее значимыми целями государственного контроля и управления стали поиск путей повышения эффективности деятельности автономных учреждений, посредством оптимизации характеристик предоставляемых ими услуг, а также формирования механизмов, обеспечивающих условия для минимизации внутренних издержек учреждений, создающих дополнительные стимулы для привлечения внебюджетных средств. Принятие Закона «Об автономных учреждениях», основополагающего нормативного документа, регламентирующего деятельность и формирующего траекторию развития государственных учреждений, позволило определить критерии, отнесения субъекта хозяйствования к автономным учреждениям, четко обозначить базовые принципы функционирования и раскрыть специфические особенности, состоящие в том, что автономные учреждения, являющиеся по своей сути новым типом юридического лица, могут сочетать в своей деятельности приемы как некоммерческой, так и коммерческой организации, а также могут применять при оказании государственных и муниципальных услуг большой набор инструментов, что позволяет признать их деятельность, несмотря на то, что она реализуется в бюджетной сфере, обладающей значительной финансовой, имущественной и хозяйственной самостоятельностью.

В таблице 1 приведены данные о количестве государственных (муниципальных) учреждений с 2017 г. по 2020 г. Как следует из данных таблицы 1 на 01.01.2020 в общей структуре учреждений количество казенных образований на территории России составляет 46,2 %, бюджетных учреждений – 45,6 %, автономных – 8,2 %. Следовательно, основную долю учреждений сохраняют казенные, а автономные учреждения занимают наименьший удельный вес в составе государственных (муниципальных) учреждений. Но при этом, в отличие от казенных учреждений, наблюдается тенденция их количественного роста: за период с 2017 по 2020 г. удельный вес бюджетных учреждений снизился более чем на 2,3 %, в основном за счет появления казенных учреждений, а автономных – вырос на 1,1 % прежде всего, за счет роста числа муниципальных автономных учреждений.

Исходя из того факта, что рост автономных учреждений обеспечивается, прежде всего, ростом числа муниципальных автономных учреждений заслуживает интереса рассмотрение раздельно структуры учреждений – государственных и муниципальных по видам (типам) (таблица 2). Как следует из данных таблицы 2 с 2017 по 2020 г. в составе государственных и муниципальных учреждений наблюдался рост только автономных учреждений муниципальных на 652 ед., при уменьшении числа как в целом учреждений на 18012 ед., так и, прежде всего, бюджетных государственных на – 4334 ед. и муниципальных – на - 13678 ед.

Таблица 1 – Сведения о количестве государственных (муниципальных) учреждений

| Учреждения                       | На 01.01.2017 |                 | На 01.01.2018 |                 | На 01.01.2019 |                 | На 01.01.2020 |                 |
|----------------------------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|
|                                  | Количество    | Удельный вес, % |
| <b>Казенные – всего, в т.ч.</b>  | 108215        | 45,0            | 104994        | 46,1            | 102300        | 46,1            | 99954         | 46,2            |
| Государственные                  | 24164         | 10,0            | 23421         | 10,3            | 22949         | 10,3            | 22410         | 10,4            |
| Муниципальные                    | 84051         | 35,0            | 81573         | 35,8            | 79351         | 35,8            | 77544         | 35,8            |
| <b>Бюджетные – всего, в т.ч.</b> | 115194        | 47,9            | 105458        | 46,3            | 101938        | 45,9            | 98732         | 45,6            |
| Государственные                  | 27915         | 11,6            | 26593         | 11,7            | 25696         | 11,5            | 25100         | 11,6            |
| Муниципальные                    | 87279         | 36,3            | 78865         | 34,6            | 76242         | 34,4            | 73632         | 34,0            |

| Учреждения                        | На 01.01.2017 |                 | На 01.01.2018 |                 | На 01.01.2019 |                 | На 01.01.2020 |                 |
|-----------------------------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|-----------------|
|                                   | Количество    | Удельный вес, % |
| <b>Автономные – всего, в т.ч.</b> | 16956         | 7,1             | 17485         | 7,7             | 17657         | 8,0             | 17846         | 8,2             |
| Государственные                   | 4570          | 1,9             | 4741          | 2,1             | 4746          | 2,2             | 4665          | 2,1             |
| Муниципальные                     | 12386         | 5,2             | 12744         | 5,6             | 12911         | 5,8             | 13181         | 6,1             |
| <b>Всего</b>                      | 240365        | 100,0           | 227937        | 100,0           | 221895        | 100,0           | 216532        | 100,0           |
| Государственные                   | 56649         | 23,6            | 54755         | 24,0            | 53391         | 24,1            | 52175         | 24,1            |
| Муниципальные                     | 183716        | 76,4            | 173182        | 76,0            | 168504        | 75,9            | 164357        | 75,9            |

Именно тенденция роста абсолютного числа и удельного веса автономных учреждений (таблицы 1 и 2), и недостаточность комплексного рассмотрения вопросов практического использования внутреннего контроля в автономных учреждениях и обеспечили актуальность темы исследования. Вызывает также интерес структура учреждений по экономическим сферам (таблица 3), необходимая для характеристики тенденции развития и сравнительного анализа учреждений.

Как видно из данных таблицы 3 основной удельный вес в составе всех автономных учреждений (63,1 %) приходится на сферу образования. Дополнительным подтверждением преимущественного числа образовательных учреждений служит также такой факт, что в составе муниципальных образований, значительный удельный вес образовательных автономных учреждений связан, прежде всего, с активным переводом бюджетных учреждений в автономные, обусловленное стимулирующими факторами: отсутствие текущего контроля за средствами и самостоятельность в расходовании средств обеспечения финансового задания; отсутствие необходимости конкурсных процедур закупок; возможность заимствований; оказание платных услуг по договорным ценам и самостоятельность в расходовании полученного дохода и другие факторы.

Таблица 2 – Структура государственных и муниципальных учреждений

| Типы учреждений                                | На 01.01.2017  | На 01.01.2018  | На 01.01.2019  | На 01.01.2020  | Изменение за 2017-2020 г. (+, -) | Изменение за 2019-2020 г. (+, -) |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Всего учреждений, в т.ч.                       | <b>4356758</b> | <b>4163911</b> | <b>3841708</b> | <b>3477540</b> | <b>-879218,0</b>                 | <b>-364168</b>                   |
| <b>частные</b>                                 | 4122214        | 3935974        | 3619813        | 3261008        | -861206,0                        | -358805                          |
| <b>государственные и муниципальные, из них</b> | 234544         | 227937         | 221895         | 216532         | -18012,0                         | -5363                            |
| <i>Государственные, в т.ч.</i>                 | <b>56509</b>   | <b>54755</b>   | <b>53391</b>   | <b>52175</b>   | <b>-4334,0</b>                   | <b>-1216</b>                     |
| казенные                                       | 24128          | 23421          | 22949          | 22410          | -1718,0                          | -539                             |
| бюджетные                                      | 27699          | 26593          | 25696          | 25100          | -2599,0                          | -596                             |
| автономные                                     | 4682           | 4741           | 4746           | 4665           | -17,0                            | -81                              |
| <i>Муниципальные, в т.ч.</i>                   | <b>178035</b>  | <b>173182</b>  | <b>168504</b>  | <b>164357</b>  | <b>-13678,0</b>                  | <b>-4147</b>                     |

| Типы учреждений | На<br>01.01.2017 | На<br>01.01.2018 | На<br>01.01.2019 | На<br>01.01.2020 | Изменение за<br>2017-2020 г.<br>(+, -) | Изменение за<br>2019-2020 г.<br>(+, -) |
|-----------------|------------------|------------------|------------------|------------------|--|--|
| казенные        | 82828            | 81573            | 79351            | 77544            | -5284,0                                | -1807                                  |
| бюджетные       | 82678            | 78865            | 76242            | 73632            | -9046,0                                | -2610                                  |
| автономные      | 12529            | 12744            | 12911            | 13181            | 652,0                                  | 270                                    |

Таблица 3 – Сводные данные о количестве государственных (муниципальных) учреждений социальной сферы на 01.09.2021 г.

| Сфера                              | Тип учреждений по состоянию на 01.09.2021 |           |            |        | Удельный вес,<br>% |
|------------------------------------|---|-----------|------------|--------|--------------------|
|                                    | казенные                                  | бюджетные | автономные | Итого  |                    |
| Здравоохранение                    | 467                                       | 15966     | 983        | 17416  | 6,5                |
| Культура                           | 2095                                      | 50521     | 5484       | 58100  | 21,5               |
| Наука                              | 2   | 40        | 113        | 155    | 0,1                |
| Образование                        | 8527                                      | 138640    | 23146      | 170313 | 63,1               |
| Предоставление<br>социальных услуг | 867                                       | 7655      | 2610       | 11132  | 4,1                |
| СМИ                                | 11  | 1094      | 2231       | 3336   | 1,2                |
| Физкультура и<br>спорт             | 173                                       | 3281      | 2610       | 6064   | 2,2                |
| Занятость<br>населения             | 1174                                      | 1292      | 227        | 2693   | 1,1                |
| МФЦ                                | 27  | 219       | 416        | 661    | 0,2                |
| Всего                              | 13344                                     | 218706    | 37821      | 269871 | 100,0              |

В диссертационном исследовании описаны ключевые особенности организации деятельности автономных учреждений. Значимыми факторами, определяющими специфику формирования контрольных механизмов в автономных учреждениях, являются: наличие права работы по упрощенной системе налогообложения; особенности структуры управления (органы управления – руководитель и наблюдательный совет); публичность деятельности; обязательность публикации отчета о деятельности в СМИ; необходимость уплаты госпошлины, согласно гл. 25.3 НК РФ; необходимость начисления квартальных авансовых платежей по налогу на прибыль; особенности учета, основанного на плане счетов бухгалтерского учета для автономных учреждений.

Оценив в диссертационном исследовании преимущества и недостатки деятельности автономных учреждений в сравнении государственными учреждениями другого типа, к каковым относятся бюджетные и казенные учреждения, пришли к заключению, что в качестве конкурентных преимуществ автономных учреждений следует обозначить широкий спектр финансовых возможностей и разнообразие инструментальных средств и организационных механизмов, право применения, которых предоставлено им в рамках действующего законодательства. В исследовании отмечено, что наделение автономных учреждений широким функционалом при реализации полномочий сопряжено с расширенными мерами ответственности, предусмотренными государством в случае невыполнения автономными учреждениями элементов государственных (муниципальных)

заданий. Соответственно, функциональные особенности деятельности автономных учреждений обуславливают необходимость формирования контрольных механизмов, позволяющих обеспечить выявление, оценку и противодействие рискам на стадиях формирования, распределения, перечисления и использования финансовых ресурсов, составляющих основу финансового обеспечения реализации автономными учреждениями заданий, а также покрытия расходов, связанных с использованием имущества.

Анализ трактовок сущности внутреннего контроля позволил в исследовании структурировать все высказывания в две большие группы – понимание внутреннего контроля в широком смысле как системы, включающей составляющие компоненты, и понимание в узком смысле - отдельный процесс, функция, проверка, деятельности и одним из этапов процесса управления. Анализ терминологических категорий, позволил сформулировать определение «внутренний контроль» автономных учреждений – это комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных созданием достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования коммуникативной политики автономных учреждений, обеспечивающих сохранность имущества автономных учреждений и эффективного управления им.

«Коммуникативная политика» во-первых, как перспективный курс действий автономных учреждений, предполагающий наличие обоснованной стратегии использования комплекса коммуникативных средств и элементов взаимодействия, которые обеспечивают стабильное управление и эффективное функционирование внутреннего контроля; во-вторых, это некий комплекс коммуникационных технологий, обеспечивающих интеграционное взаимодействие заинтересованных сторон, то есть структурных единиц, участвующих в процессе принятия управленческих решений.

В рамках решения задач настоящего исследования предлагается авторская трактовка дефиниции *«учредительский контроль»*. *Учредительский контроль, реализуемый в отношении финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений представляет собой совокупность контрольных процедур в системе ВФК, осуществляемый органом исполнительной власти, являющимся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений, по оценки соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований российского законодательства и требований, установленных учредителем, в том числе, оценки надежности внутреннего контроля.*

**В рамках второго научного результата обоснован системный подход к организации внутреннего контроля в автономном учреждении, обусловленный целостностью его компонентов: основные (концептуальное видение; контрольная среда и процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка рисков и оценка эффективности внутреннего контроля), дополнительные (объект, предмет, субъект), а также решением методологических вопросов в части формирования указанных компонент.**

Внутренний контроль автономных учреждений основан на формировании проблемной области, представляющей собой совокупность актуальных для деятельности автономных учреждений проблем, для решения которых необходимо применение системного подхода, предполагающего формирование методического обеспечения, применение которого позволит выработать механизмы противодействия негативным ситуациям, влияние которых обусловлено воздействием внутренних и внешних факторов риска. Согласно представленной в диссертационном исследовании последовательной цепи практической деятельности в автономном учреждении изначально формируется концепция внутреннего контроля, далее создается модель, предлагается механизм оценки эффективности и создается методика реализации внутреннего контроля. Такой подход с указанием проблемных вопросов по организации внутреннего контроля автономных учреждений нацелен на создание эффективной СВК.

Построение концептуального базиса СВК в автономных учреждениях должно базироваться на основных положениях зарубежных концепций внутреннего контроля, таких как COSO, COBIT, SAC, SAS 55 и SAS 78, а также российских нормативно-правовых документов, в основном транспонирующих эти положения к российской действительности – информационном письме Минфина № ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», концепциях и положениях в части построения внутреннего контроля. Таким образом *концепция внутреннего контроля автономного учреждения представляет систему подходов к определению содержания (понимания) внутреннего контроля, принципов, цели, задач, методов и элементов внутреннего контроля.*

Важнейшей составляющей концепции внутреннего контроля в автономном учреждении является выработка компонентного построения СВК. Следует заметить, что среди ученых и практиков, как и в нормативно-правовых документах, отсутствует единый подход относительно необходимого количества компонентов системы, содержания элементов СВК. По проведенному анализу и дискусионности в части раскрытия подходов к компонентному построению систем внутреннего контроля в ряде нормативных документах и стандартах, затрагивающих данную проблематику, следует констатировать, что в большинстве методических разработок вариация количества структурных компонентов систем внутреннего контроля находится в пределах от 5 до 9 единиц.

Учитывая, что базовой основой, формирования концептуального видения внутреннего контроля в автономных учреждениях являются постулаты, отраженные в концептуальной модели COSO, а также системные компоненты, раскрытые в российских нормативно-правовых документах, регулирующих организационные и методические аспекты внутреннего контроля, в исследовании сделано заключение, что наиболее целесообразным, научно обоснованным и востребованным с практической точки зрения, вариантом, является *формирование систем внутреннего контроля, основанных на минимально-допустимом наборе компонентов в составе 5 (пяти), а именно: контрольная среда; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка рисков и оценка внутреннего контроля.*

При этом, для эффективного функционирования автономного учреждения компонентный состав системы контроля должен включать ряд дополнительных компонентов: *объект внутреннего контроля, предмет внутреннего контроля, субъекты внутреннего контроля.* Это позволит уточнить основополагающие характеристики внутреннего контроля, выстроить систему взаимодействия его структурных подразделений в рамках достижения целевой стратегии его внутреннего контроля.

*Объект внутреннего контроля* – это совокупность фактов хозяйственной жизни автономных учреждений в целом, так и отдельных видов их деятельности, а также относящихся к функционированию отдельных структурных подразделений. Детализация объектов внутреннего контроля автономного учреждения позволяет выделить среди них в качестве наиболее значимых: объекты, относящиеся к финансовым, материальным, информационным ресурсам; факторы принятия управленческих решений; оценку технических средств; операции с имуществом (недвижимым, особо ценным движимым имуществом, объектами, не включенными в состав особо ценного имущества); обязательства по выполнению мероприятий, предусмотренных государственным (муниципальным) заданием; специфику экономических отношений.

*Предметом внутреннего контроля* выступают экономические отношения, сопровождающие процессы предоставления и использования бюджетных ресурсов, направляемых в форме субсидии на цели, связанные с реализацией автономным учреждением заданий. Следовательно, *предметную область внутреннего контроля*

формируют ресурсы автономного учреждения, а применяемый инструментарий позволяет оценить их наличие, изменение фактического состояния и особенностей использования.

*Субъектами внутреннего контроля* в автономном учреждении выступают центры ответственности, наделенные контрольными полномочиями в отношении результатов хозяйственных процессов. Таким образом, в качестве участников процессов внутреннего контроля выступают должностные лица, наделенные контрольными функциями, то есть персонал автономного учреждения.

*Контрольная среда внутреннего контроля* - совокупность базовых принципов, организационных подходов, определяющих концепцию деятельности руководства автономного учреждения по организации и обеспечению СВК, практические действия руководства автономного учреждения, направленные на повышение эффективности механизмов внутреннего контроля. В качестве элементов контрольную среду формируют: стиль управления и принципы, в соответствии с которыми действуют субъекты управления автономного учреждения; набор компонентов, формирующих организационную структуру и систему управления автономного учреждения; система распределения ответственности и полномочий среди персонала; нормы, формирующие кадровую политику автономного учреждения; принципы и нормы формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей; принципы и нормы ведения внутреннего (управленческого) учета, формирования и представления отчетности, предназначенной для внутренних пользователей; совокупность норм законодательства Российской Федерации, отражающих требования, предъявляемые к автономным учреждениям. Контрольная среда, как компонент СВК, представляет собой основу для формирования остальных элементов, процессов, процедур внутреннего контроля, определяя базовые показатели, характеризующие ее эффективность.

Построение эффективной СВК обеспечивается принципами внутреннего контроля. Касательно принципов внутреннего контроля автономного учреждения, то, как представляется в диссертационном исследовании, они должны базироваться на руководящих базовых принципах: научности; эффективности результатов; иерархии целей; объективности и справедливости формируемой информации; всесторонности и систематичности контрольных функций. Дополнительно к этим базовым принципам внутреннего контроля, с учетом специфики его организации и функционирования в автономном учреждении в исследовании указано на целесообразность добавления следующих: постоянство деятельности; беспристрастность; профессиональная компетентность; коммуникативность.

*В исследовании определены основные задачи системы внутреннего контроля автономного учреждения:* обоснование системного подхода к построению внутреннего контроля; уточнение базовых принципов, задач внутреннего контроля; обоснование предложений по совершенствованию нормативно-правовой базы регулирования внутреннего контроля; разработка алгоритма построения СВК; контроль за обеспечением достижения поставленных целей в соответствии со стратегией развития; контроль обеспечения соответствия осуществляемой деятельности российскому законодательству; контроль за своевременным выявлением рисков, формированием и внедрением мер, нацеленных на минимизацию либо нивелирование их негативных последствий; контроль за формированием и своевременным представлением руководству сведений о финансово-хозяйственной деятельности согласно обозначенным информационным запросам и в должной степени детализации.

Для автономных учреждений помимо соблюдения принципа системности и сопоставимости показателей, отражаемых в регистрах бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в регистрах управленческого учета, необходимо предусмотреть процедуры и приемы, обеспечивающие реализацию коммуникативной

функции управления, реализуемой через механизмы внутреннего контроля. Детализация применяемого инструментария, обеспечивающего информационное взаимодействие должна отражаться в элементах документации, регламентирующей организационные аспекты внутреннего контроля на локальном уровне, в комбинации с методическими аспектами, раскрывающими особенности аналитического и синтетического учета, организуемого в отношении фактов финансово-хозяйственной жизни.

*Информационная взаимодействующая* представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля. Однако, такой элемент часто не используется менеджментом. Например, ошибки и риски, выявленные в одном из подразделений, могут не быть доведены до сведения других подразделений. Также, нечеткое разграничение обязанностей между службами организации и нарушение порядка их взаимодействия могут привести к негативным последствиям, связанным, например, с неисполнением или некачественным исполнением поручений. Это обуславливает необходимость наличия в автономном учреждении системы управления коммуникационными потоками в рамках системы внутреннего контроля, а именно реализацию идеи *коммуникативной политики*, которая необходима в условиях усложнения продвижения услуг на современном рынке.

*Оценка рисков* как компонент СВК представляет собой процесс идентификации рисков, оценку факторов, влияющих на деятельность автономного учреждения, систематизацию проблемных ситуаций с применением метода классификации, позволяющего обеспечить анализ проблемных областей в деятельности автономного учреждения.

Механизм оценки рисков включает также проведение оценки возможного ущерба, исходя из количественных и качественных характеристик, формирование комплекса мероприятий, направленных на минимизацию негативных последствий влияния выявленных факторов риска, а также применение иных инструментов риск-менеджмента, адаптированных к процедурам внутреннего контроля автономного учреждения. В ходе формирования системы внутреннего контроля в учреждении, оценка возможных рисков может обладать значительной погрешностью, но с внедрением системы внутреннего контроля, риски могут быть оценены с высокой точностью.

*Оценка внутреннего контроля* позволяет оперативно принимать необходимые меры на устранение недостатков в деятельности учреждения, и как следствие принятия этих мер, повышать эффективность осуществляемой деятельности. Для автономных учреждений в качестве инструмента оценки организации внутреннего контроля предлагается разработка Типового положения о внутреннем контроле, включающего цели, задачи, принципы внутреннего контроля, раскрывающие механизмы внутреннего контроля, включая комплексы методов, приемов и процедур внутреннего контроля и т.д.; Приложения к типовому положению, раскрывающие «Механизм оценки операционной эффективности системы внутреннего контроля».

Возможность практического применения методических подходов к выполнению контрольных процедур, оценивается наиболее целесообразным методом, соответствующим специфике функционирования автономных учреждений при помощи исчисления операционной эффективности, предполагающей использования приемов тестирования и применения комплекса взаимосвязанных сбалансированных показателей.

В отличие от существующих концептуальных схем системы внутреннего контроля предлагаемая в диссертационном исследовании концепция имеет более законченный вид и представляет взаимосвязанную систему, в которой присутствуют все составляющие внутреннего контроля. Концептуальное видение внутреннего контроля автономного учреждения построено на базе зарубежных концепций внутреннего контроля и российских нормативно-правовых документов. Исходя из этого, оно представляет собой подход к

определению содержания, задач, целей, принципов формирования, методов и элементов внутреннего контроля. Для СВК автономного учреждения эффективным и адекватным будет элементный состав, определяющий: объект внутреннего контроля, предмет внутреннего контроля, субъекты внутреннего контроля, контрольную среду, процедуры внутреннего контроля; информационное обеспечение и коммуникации, оценку рисков и оценку внутреннего контроля.

Выполнение поставленных задач внутреннего контроля в автономном учреждении невозможно без использования соответствующего инструментария, основу которого составляет совокупность методов внутреннего контроля, наиболее значимыми из которых являются: документирование; инвентаризация; балансовый метод; проверка; анализ и методологический контроль; служебное расследование; координация деятельности; согласование; построение ССП.

**В рамках третьего научного результата аргументирована необходимость совершенствования организационно-правовой основы регулирования внутреннего контроля в автономных учреждениях, с учетом выявленных недостатков, что позволило внести предложения в действующие нормативно-правовые акты и разработать пакет внутренних локальных актов, регулирующих организацию внутреннего контроля в автономном учреждении.**

Оценивая состояние нормативной базы, содержащей требования и определяющей подходы к формированию методического инструментария внутреннего контроля, в исследовании отмечено, что его элементы, принципы и концептуальные положения должны коррелировать с функциональными особенностями деятельности автономного учреждения, спецификой его взаимоотношений с экономическими агентами и экономическими субъектами. Представленный в диссертации перечень нормативно-правовых актов, регулирующий учетные технологии и внутренний контроль в автономных учреждениях, составлен практически впервые и позволяет любому автономному учреждению сравнить в рамках комплаенс-контроля действующую систему учета и контроля в учреждении на соответствие ее нормативно-правовой документации и при необходимости внести изменения и дополнения. Особо следует остановиться на федеральных стандартах бухгалтерского учета организаций государственного сектора и их связи с системой национальных счетов и статистикой государственного сектора.

Так же приводится механизм оценки внутреннего контроля, основанный на тестировании с указанием определенных способов. Подробное ознакомление показало, что отрицательным фактом может служить то, что нормативно-правовые акты по этому вопросу отсутствуют, так как единственный документ как-то регламентирующий вопросы контроля является информационным письмом Минфина № ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Следовательно, необходима *разработка правового документа по внутреннему контролю автономного учреждения, включающему в себя все необходимые компоненты.*

*К этим элементам (компонентам) относятся, прежде всего, следующие:*

1) В документе по внутреннему контролю автономного учреждения должен быть в обязательном порядке отражен пример Типового положения о внутреннем контроле, которому должен быть отведен отдельный раздел документа. Здесь необходимо представить права и обязанности сотрудников, участвующих в процессах внутреннего контроля, примерную схему взаимосвязи сотрудников, участвующих в процессах внутреннего контроля, с другими структурными подразделениями экономического субъекта (состав запрашиваемой документации, сроки предоставления информации и др.). В этом же документе должны отражаться процедуры внутреннего контроля, приводятся примеры

методики проведения процедур и план проверок.

2) В нормативно-правовом акте по внутреннему контролю должна быть обозначена и прописана необходимость учета специфики учреждений (бюджетных, автономных, казенных) при формировании СВК. Так, в части примера типового положения о внутреннем контроле должны быть даны рекомендации по разработке типовых положений, например, для автономных учреждений.

3) Перечень элементов внутреннего контроля, рассматриваемых в новом документе, должен быть подробно рассмотрен в отношении пяти обязательных базовых элементов с учетом особенностей учреждений и максимально расширен и включать в себя дополнительно характеристики объекта, предмета, субъектов, средств контроля.

4) В нормативном документе по внутреннему контролю должен быть отдельный параграф, посвященный комплаенс-контролю, направленному на соблюдение действующих законов, стандартов и правил. В этой части следует обратиться также к зарубежному опыту, а именно к стандарту ISSAI 5700 «Руководство по предотвращению коррупции в госучреждениях», где рекомендуется руководящим органам государственных учреждений постоянно осуществлять наблюдение и контроль за хозяйственными операциями.

5) В нормативно-правовом акте следует дополнительно ввести отдельным параграфом рекомендации автономным учреждениям по улучшению организационных основ внутреннего контроля. Для этого в диссертационном исследовании рекомендована имплементация зарубежного опыта в российскую практику, регламентирующего *отчет о внутреннем контроле государственного учреждения*.

Рекомендуемая структура отчета о внутреннем контроле должна включать следующие разделы: объем ответственности; цель СВК; возможность управления рисками; модель внутреннего контроля; ревизия эффективности системы внутреннего контроля. В исследовании предложено изменение форм отчета. Существующие на данный момент формы отчетов представляют собой отчеты о результатах проведения внутреннего финансового контроля бухгалтерской годовой отчетности.

Анализ состояния нормативного регулирования бухгалтерского учета, регламентирующего порядок учета финансовых результатов, позволил в качестве основного нормативного правового акта выделить федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (далее ФСБУ ОГС) «Доходы», где финансовые результаты, а именно доходы от оказания услуг и выполнения работ, связанных с реализацией элементов государственного (муниципального) задания, учитываются в качестве дохода от оказания услуг. В соответствии с положениями ФСБУ ОГС «Доходы» в бухгалтерском учете необходимо обеспечить учет доходов, обусловленных получением субсидии, определяемых на дату заключения соглашения, в составе доходов будущих периодов. В дальнейшем, по мере исполнения мероприятий, выполнение которых определено содержанием государственного задания, автономные учреждения обязаны отражать ранее признанные доходы будущих периодов в составе доходов текущего отчетного от реализации услуг.

По результатам анализа состояния законодательного регулирования учредительского контроля, реализуемого в отношении деятельности автономных учреждений, следует констатировать отсутствие регламентации, как самой дефиниции «учредительского контроля», так и ее раскрытия в методическом обеспечении, определяющем требования к его осуществлению. Вопросы контроля, реализуемого главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств (ГР(Р)БС) не находят должного раскрытия в нормативных документах, отсутствует системность и необходимый уровень детализации требований к контрольным процессам. Так, отдельные направления учредительского контроля включены в состав полномочий учредителя, реализуемых в отношении исполнения государственных (муниципальных) заданий подведомственными автономным

учреждениям, к числу которых отнесены и автономные учреждения, однако в методическом обеспечении инструментарий не раскрыт (рисунок 1).



Рисунок 1 – Результаты SWOT-анализа предложения об имплементации учредительского контроля в СВК автономного учреждения

Проблемные ситуации вызывает и смешение функционала, реализуемого в рамках учредительского и ведомственного контроля, которые законодательно обособлены, что не всегда, однако, прослеживается при реализации полномочий органами исполнительной власти. Анализ понятийного аппарата и уровня методического обеспечения учредительского контроля позволяет констатировать недостаточную детализацию данного понятия, как на уровне федерального законодательства, так и на уровне локальных документов, представленного стандартами и иными документами методического характера, отражающими порядок реализации учредителями контрольных полномочий. Опираясь на состав полномочий и реализуемых учредителями автономных учреждений, в число которых входит разработка и утверждение государственных (муниципальных) заданий, следует выделить в качестве контрольной функции, относящейся к учредительскому контролю, проверку выполнения элементов государственных (муниципальных) заданий, с позиции соблюдения утвержденных параметров, сроков, качественных и количественных характеристик выполняемых работ.

Анализ требований законодательства, регламентирующего деятельность автономных учреждений, позволил отметить, что на данном этапе развития учредительский контроль имплементирован в нормативных документах, определяющих состав полномочий

учредителей. Однако детализация положений, определяющих порядок выполнения функций учредительского контроля явно недостаточная. Анализ практических результатов учредительского контроля с учетом регламентации определенных требований к его организации и осуществлению в нормативных документах ведомственного, отраслевого и территориального характера, позволяет констатировать его универсальный характер по отношению к автономным учреждениям, подтверждением чего, является присутствие учредителя в организационной структуре большинства из них, а также достаточно широким перечнем нормативных документов локального характера, затрагивающих данную проблематику, что свидетельствует о высоком уровне методического обеспечения учредительского контроля, особенно реализуемого на уровне муниципальных образовательных учреждений, примером чего являются эмпирические данные, подтверждающие достаточный уровень зрелости учредительского контроля как компоненты системы финансового контроля автономных учреждений, обоснованием чего могут являться высокий уровень развития методического обеспечения и значимые практические результаты реализации контрольных полномочий субъектами учредительского контроля. Таким образом, основной целевой направленностью учредительского контроля является осуществление контрольных действий с целью оценки эффективности деятельности как отдельного автономного учреждения, так и системы, компонентом которой является исследуемый объект в целом.

В качестве проблемных областей, требующих скорейшего решения, могут быть отмечены: не соблюдение принципа системности при организации и осуществлении учредительского контроля (отсутствует единый организационный механизм, позволяющий рассматривать учредительский контроль в качестве полноценного компонента системы государственного финансового контроля, действующей в отношении автономных учреждений); низкий уровень комплексности при реализации контрольных полномочий субъектами учредительского контроля. Несовершенство механизмов учредительского контроля создает предпосылки низкой эффективности работы подконтрольных объектов, к числу которых относятся и автономные учреждения, а также определяет факторы, сдерживающие развитие системы управления (отраслевой, ведомственной) в целом, что подтверждено результатами исследования состояния учредительского контроля в ряде областей исследования. Оценивая направления дальнейшего развития учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, в исследовании отмечено, что формирование мер реформирования должно быть направлено на решение обозначенных проблем организационного или методического характера и способствовать обеспечению необходимого уровня комплексности и системности процессов учредительского контроля.

**В рамках четвертого научного результата разработаны методические подходы к информационному обеспечению норматива затрат на оказание государственных услуг, как базы для внутреннего контроля, определяемые как регулярные прогнозируемые и нерегулярные (разовые) расходы.**

В диссертационном исследовании предложен новый алгоритм учета сумм субсидий, полученных автономными учреждениями на выполнение государственных (муниципальных) заданий, выделяемых на их выполнение. В основе учета услуг, связанных с государственным заданием, заложен *базовый норматив затрат* на оказание услуг (выполнение работ) представленный двумя нормативами: *базовый норматив затрат, непосредственно связанных с оказанием услуг (работ)*, например, зарплата сотрудников, материальные затраты, затраты на аренду и *базовый норматив затрат на общехозяйственные нужды*.

«Нормативные затраты автономного учреждения» - затраты, обусловленные оказанием государственных услуг с применением базовых нормативов затрат, ненормируемых накладных расходов и затрат на общехозяйственные нужды. Таким

образом, исследуемая категория – базовый норматив затрат, участвует в процессе калькулирования не только прямых затрат, то есть связанных непосредственно с услугами и работами, предусмотренными в составе элементов государственного (муниципального) задания, но также и в процессе нормирования накладных расходов, например, связанных с операциями аренды. Однако, накладные расходы при этом не участвуют в распределении в соответствии с видами выполненных работ, оказанных услуг. Отдельный порядок предусмотрен для планирования общехозяйственных расходов, которые не подлежат нормированию, а их необходимый объем определяется исходя из их типа. При этом следует выделить регулярные расходы, выполнение которых имеет место из месяца в месяц, что позволяет рассчитать прогнозируемую величину, основываясь на методе экстраполяции. Так, можно спрогнозировать необходимый объем денежных средств на покрытие расходов, связанных с оплатой услуг связи, с оплатой коммунальных услуг и другие.

Исходя из сформулированных в исследовании положений следует, что формирование базовых нормативов затрат на оказание государственных услуг должно существовать только в отношении прямых затрат, а само понимание базовых нормативов не должно фигурировать в отношении накладных расходов в составе непосредственных расходов и общехозяйственных расходов. В связи с тем, что в отношении общехозяйственных и накладных (косвенных) расходов предусмотрены специальные инструменты, а также приемы, позволяющие классифицировать расходы и идентифицировать ряд из них как ненормируемые общехозяйственные и ненормируемые накладные расходы, возникает необходимость уточнения трактовки нормативных затрат, под которыми в исследовании понимаются интегрированные (суммарные) затраты, связанные с оказанием государственных услуг, формирование которых осуществляется с применением базовых нормативов затрат, ненормируемых накладных расходов и затрат на общехозяйственные нужды. Применение подобного подхода к процессам в части финансового обеспечения государственных (муниципальных) заданий направлено на оптимизацию расчета объема необходимых финансовых ресурсов, совершенствование механизмов получения достоверной информации о стоимости оказываемых услуг (выполняемых работ), повышение обоснованности, с экономической точки зрения, принимаемых управленческих решений.

В исследовании дана уточненная формула нормативных затрат, имеющая следующий вид:

$$R = \sum_i N_i \times V_i + \sum_w [N_w \times V_w] + (C + O) - \sum_i [P_i \times V_i] + N^{УН} + N^{СИ} \quad (1)$$

где  $N_i$  – нормативные затраты на выполнение  $i$ -ой государственной услуги;

$V_i$  – объем  $i$ -ой государственной услуги;

$C$  – ненормируемые накладные расходы;

$O$  – общехозяйственные расходы;

$P_i$  – плата (тариф) по  $i$ -ой государственной услуге;

$N^{УН}$  – затраты на уплату налогов по имуществу;

$N^{СИ}$  – затраты на содержание имущества, не участвующего в оказании государственных услуг.

Применение аналитических процедур в процессах определения необходимого объема бюджетных средств, выделяемых в виде субсидии на обеспечение государственных (муниципальных) заданий, предполагает проведение оценки достоверности информации о величине расходов, связанных с содержанием имущества автономного учреждения. Соответственно уточняющая формула определения нормативных затрат (определения размера субсидии для выполнения государственного задания) в части выделения ненормируемых накладных расходов и общехозяйственных расходов позволит более корректно рассчитывать размер субсидии и в итоге, будет способствовать улучшению деятельности автономных учреждений, повышению их устойчивости и эффективности

развития. Если действующий механизм финансового обеспечения на выполнение государственных заданий предполагает нормативный подход, когда нормативные затраты определяются как произведение стоимости единицы группы затрат на число единиц группы затрат, то предлагаемый в исследовании интегрированный способ, включающий затраты рассчитываемые нормативно, и затраты, рассчитываемые другими способами, предусматривает прохождение этапов.

*Этап 1. Определение базовых нормативов по затратам, направленных на выполнение государственного (муниципального) задания.*

Нормативные значения по затратам автономного учреждения, связанные с выполнением государственного (муниципального) задания, базируются на анализе качественных и количественных характеристик задания, определяемых учредителем, в результате которого формируется комплекс натуральных базовых нормативов в отношении затрат определенных типов, в состав которых входят затраты рабочего времени сотрудников участвующих в процессе оказания услуг, выполнения работ, определенных в качестве мероприятий государственного задания; материальные затраты, в том числе на сырье, материалы, приобретение инвентаря, расходуемые в процессе выполнения элементов задания; прочие прямые затраты.

Процесс формирования базовых нормативов по затратам должен осуществляться с учетом специфики функционирования автономного учреждения, влияние на которое указывают сфера деятельности (отраслевая принадлежность), спектр оказываемых услуг, расположение учреждения, то есть принадлежность к определенной территории (субъекту, муниципалитету), что, в свою очередь, влияет на географические территориальные особенности, востребованность услуг, специфику финансирования реализуемых мероприятий, услуг, работ. В рамках детализации фактора отраслевой принадлежности (особенностей видов деятельности) автономного учреждения следует выделять внутриотраслевые факторы, позволяющие дополнительно дифференцировать затраты.

*Этап 2. Определение накладных затрат в составе расходов, непосредственно связанных с оказанием услуг (работ) и затрат на общехозяйственные нужды.*

В составе затрат автономных учреждений, непосредственно связанных с оказанием услуг (выполнением работ) присутствуют накладные расходы, которые косвенно связаны с предоставлением услуг и выполнением работ. Такие как затраты на коммунальные услуги, услуги связи, оплата труда административно-технического персонала, определяемые расчетным путем, так как они не имеют корректно установленных норм затрат, включая как регулярные (коммунальные услуги, аренда, связь и т.п.), так и нерегулярные затраты (ремонт и т.п.), т.е. затраты, по которым есть четкая периодичность их осуществления и такие, по которым периодичность отсутствует.

Оценивая практическое применение механизма расчета величины субсидии, выделяемой в качестве финансового обеспечения процесса выполнения мероприятий в рамках государственных (муниципальных) заданий, следует отметить его основную особенность, состоящую в том, что затраты, в соответствии с установленной пропорцией их распределения по видам услуг (работ), относятся на их стоимость. Распределение накладных расходов целесообразно осуществлять не только с учетом видов услуг (работ), но также учитывать информацию, отражающую пропорциональное распределение фонда оплаты труда между сотрудниками, являющимися участниками процесса оказания автономным учреждением услуг (выполнения работ), что позволяет в качестве алгоритма расчета общей суммы постоянных (накладных) расходов предложить применение формулы:

$$P_n = P \times \Phi_n / \Phi \quad (2)$$

где  $P_n$  - накладные расходы, приходящиеся на оказанную услугу (выполненную работу),  
 $n$ ;

$P$  – совокупный объем накладных расходов автономного учреждения;

Фп – фонд оплаты труда персонала, являющегося участниками процесса оказания автономным учреждением услуг (выполнения работ), п;

Ф – фонд оплаты труда персонала.

Анализ структуры затрат автономного учреждения позволяет определить в качестве элементов прямые затраты, включаемые в полном объеме на себестоимость услуг, выполнения работ, накладные расходы, подлежащие распределению, а также общехозяйственные расходы, порядок учета которых предусматривает выбор автономным учреждением варианта распределения затрат, либо отказ от него, то есть учет не распределяемых затрат. Результаты анализа методических подходов к планированию, учету и калькулированию затрат, а также оценка практических аспектов внедрения рассмотренных приемов, позволили сформировать авторское мнение, в соответствии с которым, наиболее эффективным инструментом, позволяющим в наибольшей степени учесть особенности функционирования автономных учреждений, является АВС-метод, предусматривающий применение приема распределения накладных расходов согласно функциям бизнес-процессов (или ЦФО) с дальнейшим их агрегированием в разрезе услуги по реализуемым бизнес-процессам (ЦФО).

**В рамках пятого научного результата разработан алгоритм построения СВК в автономных учреждениях, предполагающий поэтапное проведение последовательных действий и параллельное горизонтальное проведение мероприятий в увязке с этапами, позволяющий повысить его эффективность.**

Анализируя условия функционирования автономных учреждений в качестве объекта учредительского контроля в исследовании предложены наиболее актуальные направления модернизации действующих контрольных механизмов: разграничение контрольных траекторий учредительского контроля, ВФК и ВФА, реализуемых отдельными участниками процесса государственного управления деятельностью автономных учреждений; формирование системы взаимосвязанных показателей, обеспечивающих корреляцию механизмов внутреннего контроля автономных учреждений и учредительского контроля, реализуемого ГР(Р)БС; имплементация механизмов учредительского контроля в структуру внутреннего финансового контроля субъектов, являющихся учредителями автономных учреждений; расширение траектории внутреннего финансового контроля путем включения функционала ведомственного контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений.

Направления трансформации механизмов внутреннего финансового контроля, сформированные в целях минимизации влияния проблемных областей, представлены на рисунке 2. Рассматривая практическое применение механизмов учредительского и ведомственного контроля, в исследовании выделены отдельные контрольные функции, формирующие механизм реализации контрольных полномочий ГР(Р) БС в отношении автономных учреждений. Основываясь на результатах анализа концептуальных основ, определяющих направленность методологических подходов, и оценивая современную парадигму сущностных характеристик, следует в качестве ключевого принципа, формирующего компонентное построение внутреннего контроля, выделить системность. Исследование компонентного построения систем внутреннего контроля позволило отметить вариативность организационных форм, что, в свою очередь, обосновывает вариативность инструментария, методические особенности которого должны находить отражения в регламентирующих документах локального характера, например, в положении о внутреннем контроле.

Для решения вопросов, связанных с отсутствием единого механизма организации внутреннего контроля на принципе системности, предлагается использовать универсальный алгоритм, применение которого можно распространить на все автономные учреждения независимо от вида деятельности и сферы хозяйствования.

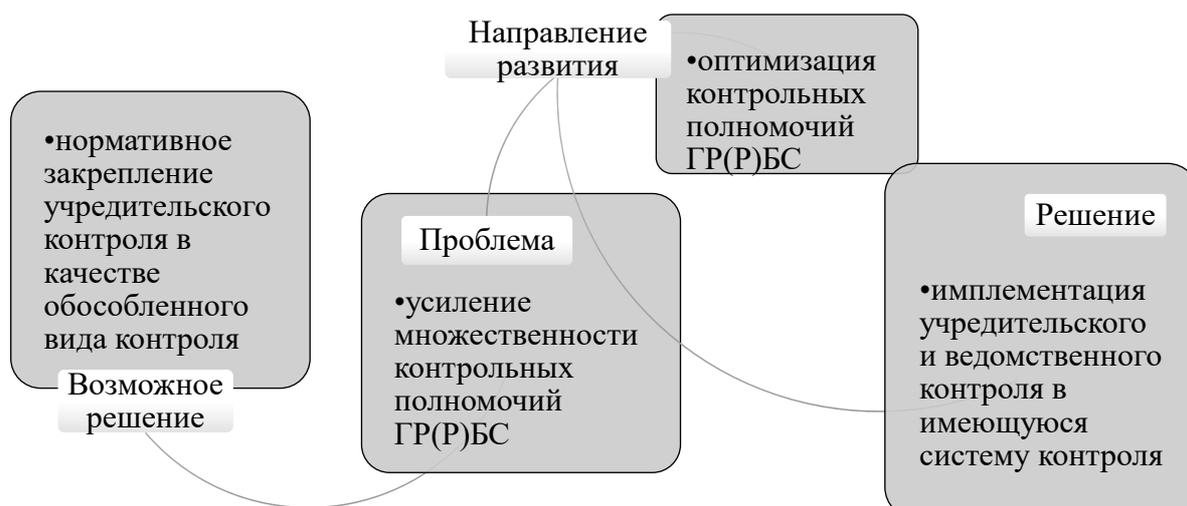


Рисунок 2 – Направления развития системы контрольных полномочий главных распорядителей (распорядителей) бюджетных средств

Рекомендуемый алгоритм построения СВК автономных учреждений включает организационные этапы и раскрывающие их параллельно-горизонтальные меры либо мероприятия:

1-й этап предполагает раскрытие концептуальных характеристик системы внутреннего контроля: сущности, назначения, целей, задач, принципов и уточнение компонентов системы внутреннего контроля в соответствии со спецификой деятельности автономного учреждения, что предполагает формулировку таких компонентов как: объект(ы), предмет(ы) элементы контрольной среды, приемы и процедуры внутреннего контроля, а также обоснование необходимости определения особенностей информационного обеспечения и коммуникационного взаимодействия структурных единиц, в том числе характеристики инструментов оценки рисков, что находит отражение в локальных актах распорядительного характера, формируемых на уровне автономного учреждения.

2-й этап. Разработка Положения о внутреннем контроле, а также комплекса методических документов стандартизированной формы, детализирующих организационные аспекты, методические подходы и технологические особенности внутреннего контроля в корреляции с инструментами и техническими средствами, имеющимися в распоряжении автономного учреждения. Структура Положения о внутреннем контроле должна охватывать вопросы, связанные с определением направлений деятельности автономного учреждения, относящихся к высокорисковым и требующим, в связи с чем, дополнительного контроля, в качестве которых целесообразно выделить операции, предполагающие оказание автономным учреждением платных услуг и операции по планированию, получению и использованию бюджетных ресурсов, составляющих основу финансового обеспечения деятельности автономных учреждений.

3-й этап. Формирование структурного подразделения (отдела, службы), ответственного за выполнение функций внутреннего контроля, в рамках организационной структуры автономного учреждения или реорганизацией отделов контроля с учетом направленности системы внутреннего контроля.

Параллельно-горизонтальные меры позволяют охарактеризовать перечень действий, осуществляемых в ходе реализации определенного этапа организации внутреннего контроля, а также действий, формально не относящихся к алгоритму автономного учреждения, но воздействующих на взаимосвязанные его сегменты деятельности,

например, на методическую основу или нормативную базу.

Относительно первого этапа в состав подобных действий следует включать: детализацию методического инструментария с подробным описанием применяемых методов, приемов и способов контроля в корреляции с типами фактов финансово-хозяйственной жизни; определение и подробное описание элементов контрольной среды, каждый из которых должен содержать перечень мероприятий, направленных на поддержание ее состояния на должном уровне, состав и содержание контрольных процедур с указанием типичных нарушений, на выявление которых, они направлены.

Действия, выполняемые в рамках второго этапа алгоритма, включают в себя: разработку должностных инструкций для сотрудников структурного подразделения, выполняющего функции внутреннего контроля, а также уточнение прав и обязанностей работников иных структурных подразделений автономного учреждения, с которыми осуществляется информационное взаимодействие в ходе выполнения контрольных процедур.

Дополняющие третий этап действия направлены на обеспечение процесса планирования предстоящих контрольных мероприятий, сопряженных с необходимостью разработки типовых форм рабочей документации, классификаторов нарушений, типовых мер, направленных на исправление выявляемых нарушений, типовых мер, направленных на устранение негативных последствий выявляемых нарушений и условий, способствующих их возникновению. Важное значение имеет анализ специфики функционирования автономного учреждения с позиции его сравнения с сопоставимыми показателями других однотипных учреждений, результатом чего является выработка перечня направлений деятельности (типов операций, процедур) автономного учреждения, требующих дополнительного контроля, включая указание применяемых методов, приемов и процедур, позволяющих своевременно выявить и устранить нарушения.

Предложенный алгоритм позволит создать эффективную и работоспособную систему внутреннего контроля с последовательным разработанным алгоритмом действий. Характеристика и уточнение элементов СВК согласуется с первым этапом комплексной схемы организации – т.е. концептуальным видением внутреннего контроля. Что же касается модели, оценки эффективности и методики проведения процедур внутреннего контроля, то все эти проблемные вопросы отразятся на особенностях реализации этапа, предусматривающего разработку типового положения о внутреннем контроле.

Авторский алгоритм и рассматриваемый ранее комплексный подход к организации внутреннего контроля позволят автономному учреждению последовательно организовать работоспособный контрольный механизм. Для осуществления функций внутреннего контроля в полном объеме, рекомендуется выделить отдельное структурное подразделение (службу, отдел), которое следует наделить также достаточными полномочиями, обеспечивающими беспрепятственное получение необходимой информации. В уставе автономного учреждения следует отразить организационную структуру управления с включением в нее службы внутреннего контроля. Для выработки предложений в части организации СВК автономных учреждениях был проведен сравнительный анализ концепций и положений «О службе внутреннего контроля» (Положение о внутреннем контроле) различных организаций, а также рассмотрены правовые документы о внутреннем контроле автономного учреждения.

**В рамках шестого научного результата обоснована интегрированная модель внутреннего контроля, в основу формирования которой положен авторский подход к учету и синтезированию отдельных положительных компонентов риск-ориентированной, системной, эффективной и индикативной моделей контроля, с встраиванием внутреннего контроля в бизнес-процессы с идентификацией рисков внутренней и внешней среды.**

СВК в автономном учреждении формируется под влиянием специфики его

финансово-хозяйственной деятельности, что определяет вектор развития контрольных механизмов и компоненты методического инструментария. Значительная часть контрольных функций реализуется учредителями автономных учреждений. При формировании методического инструментария внутреннего контроля, реализуемого учредителем, в исследовании предложен дополнительный перечень внутренних бюджетных процедур при формировании методического инструментария внутреннего контроля. Учитывая тот факт, что бюджетные полномочия главных распорядителей бюджетных средств, сопряжены с бюджетными правоотношениями, то обеспечение соблюдения условий, целей и порядка предоставления субсидий автономным учреждениям является одними из бюджетных полномочий учредителя в части исполнения бюджета по расходам. Детализация контрольных процедур, реализуемых главными распорядителями бюджетных средств по вопросам, связанным с обеспечением соблюдения условий, целей и порядка предоставления субсидий автономным учреждениям, приведена в исследовании.

Основной направленностью контрольных процедур, реализуемых учредителем в отношении автономных учреждений, будут выступать анализ и оценка эффективности распределения лимитов бюджетных обязательств в соответствии с целями, обусловленными кодами классификации расходов бюджетов, контроль использования выделенных бюджетных средств, доведенных до учредителя и распределенных между подведомственными, в том числе автономными учреждениями, представлена на рисунке 3.

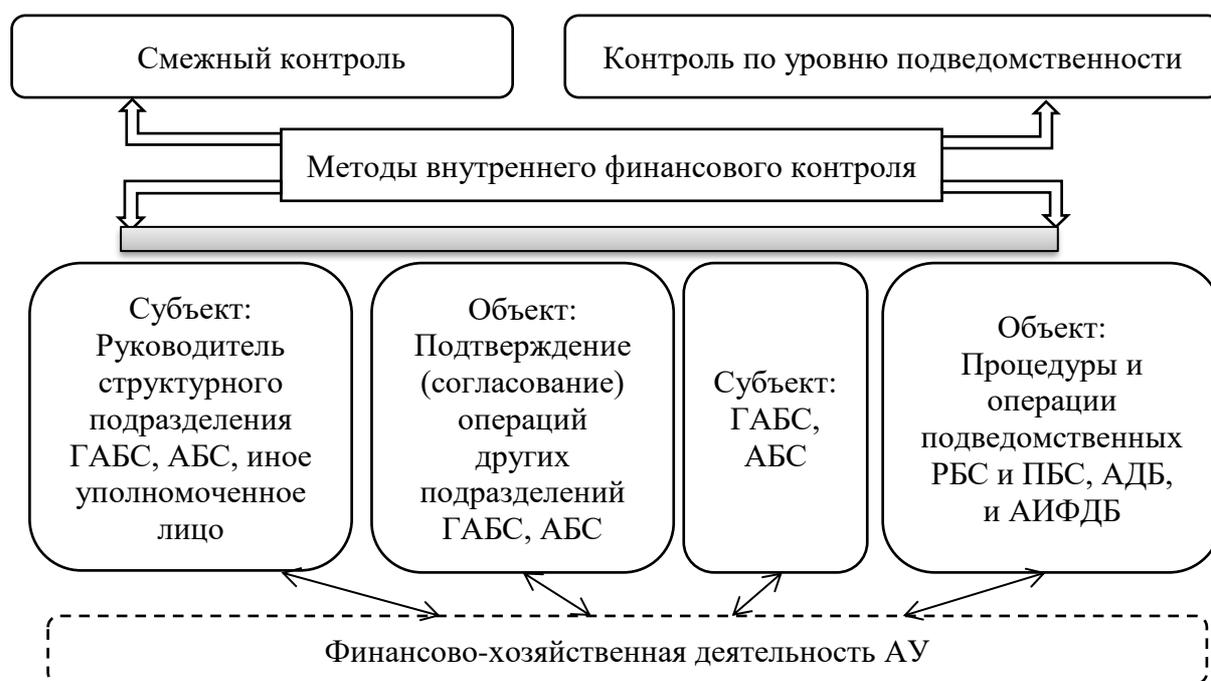


Рисунок 3 – Основные элементы методов внутреннего финансового контроля

В свою очередь, анализ методического инструментария, позволяет констатировать необходимость оптимизации контрольных полномочий главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета, главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета в части детализации процедур проведения внутреннего финансового контроля и обуславливает целесообразность расширения состава объектов ВФК и разработки нормативных актов, отражающих как содержательные аспекты контрольных мероприятий, так и их формальные составляющие. Указанные аргументы доказывают востребованность и актуальность предложения об имплементации учредительского контроля в качестве одного из значимых направлений внутреннего финансового контроля. Включение учредительского контроля в методический инструментарий внутреннего финансового контроля позволит расширить

перечень объектов внутреннего финансового аудита, в котором в результате внедрения предлагаемых направлений совершенствования будет осуществляться оценка надежности системы ВФК, а значит, оценка использования источников финансового обеспечения автономными учреждениями.

ВФК также предлагается имплементировать ведомственный контроль, который осуществляется в отношении закупочной деятельности автономных учреждений. Это обусловлено тем, что сфера закупок является наиболее рискованной с точки зрения прозрачности и эффективности использования бюджетных средств. Дополнение перечня процессов внутренних бюджетных процедур в части закупочной деятельности позволит через механизмы внутреннего финансового контроля учредителя проводить мониторинг законности осуществляемой автономными учреждениями закупочной деятельности. Основанием для отнесения операций, связанных с закупками, к внутренним бюджетным процедурам, является то, что они характеризуют качество управления главным распорядителем бюджетных средств по такому критерию, как исполнение бюджета по расходам. Таким образом, предложение по модернизации системы ВФК, осуществляемого главным распорядителем бюджетных средств, являющегося учредителем, представляет собой имплементацию учредительского контроля и ведомственного контроля в ВФК. Подобное совершенствование является важным с точки зрения расширения перечня объектов ВФК в целях повышения прозрачности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений, а также создания дополнительных возможностей для проведения внутреннего финансового аудита.

Предполагается, что внутренний финансовый контроль, осуществляемый учредителем, будет подразделяться по таким объектам, как структурные подразделения главного распорядителя бюджетных средств и автономные учреждения. Предметы контрольных мероприятий в части структурных подразделений будут соответствовать действующим направлениям осуществления внутреннего финансового контроля, а в отношении автономных учреждений предметом станут направления осуществления учредительского и ведомственного контроля. Вопросы исполнения и представления отчетности о выполнении государственного (муниципального) задания отделены от остальных источников финансового обеспечения в целях повышения эффективности исполнения качественных и количественных показателей автономными учреждениями.

В целях модернизации механизмов внутреннего финансового аудита предполагается расширить перечень его объектов, за счет включения в них дополнительных бюджетных процедур, реализуемых не только на уровне структурных подразделений главного распорядителя бюджетных средств, но и выполняемых автономным учреждением. Вопросы осуществления аудиторских мероприятий в отношении подведомственных организаций будут аналогичны применяемым к учредителям. Таким образом, деятельность автономного учреждения как связанная с выполнением государственного (муниципального) задания, так и охватывающая другие направления будет являться сферой внутреннего финансового контроля, реализуемого учредителем. Предлагаемые нововведения в системе контрольных полномочий позволят повысить прозрачность и эффективность использования бюджетных средств автономными учреждениями. В частности, процесс исполнения государственного (муниципального) задания станет абсолютно прозрачным для учредителя, который сможет анализировать и предлагать направления совершенствования на всех этапах от его формирования до предоставления отчетности.

Для эффективного функционирования модели финансового контроля, действующей на уровне отдельного автономного учреждения следует разработать и внедрить механизмы, обеспечивающие организационное взаимодействие системных компонентов. На рисунке 4 предложена: модель осуществления контроля за внутренним контролем автономного учреждения.



В целях противодействия ситуации, вызванной множественным характером контрольных полномочий, реализуемых ГР(Р)БС как учредителями автономных учреждений, а также для повышения уровня комплексности реализуемых контрольных процедур, вносится предложение об имплементации механизмов учредительского и ведомственного контроля в систему внутреннего финансового контроля. В качестве стратегических направлений развития учредительского контроля выступают: достижение эффективной интеграции приемов и учредительского контроля с механизмами внутреннего контроля автономного учреждения; формирование стандартизированных подходов, обеспечивающих как организацию контрольных мероприятий на высоком качественном уровне, так и формирование итоговой документации по его результатам, соответствующей информационным запросам пользователей.

*Характеристиками эффективного взаимодействия учредителя и субъекта внутреннего контроля автономного учреждения являются:* получение учредителем полной и достоверной информации для принятия управленческих решений и формирования организационных выводов; формирования учредителем перечня мероприятий, направленных на развитие автономного учреждения, и получение отчетной информации в виде «обратной связи», свидетельствующей о результатах их практического внедрения; получение возможности обращаться учреждениям за консультациями и разъяснениями в процессе осуществления деятельности к учредителю.

Учредительский контроль должен проявляться не только в формировании учредителем информации о состоянии финансово-хозяйственной деятельности сети его подведомственных организаций, но и носить прикладной, аналитический характер, обеспечивая повышение эффективности деятельности автономных учреждений. В диссертации подробно описана траектория охвата учредительского контроля процессного этапа выполнения государственного задания различными видами контроля (предварительным, текущим и последующим).

**В рамках седьмого научного результата предложена методика оценки операционной эффективности проведения внутреннего контроля автономными учреждениями, отражаемая в Приложении к Типовому положению и включающая проведение тестирования, основанная на авторской позиции состоящей в видении прямой корреляции контроля системы управления рисками и контроля за управлением информационными потоками (общий и программный контроль, как составные элементы контроля управления информационными потоками, позволяют минимизировать риск возникновения нарушений на этапах выполнения сотрудниками их должностных полномочий).**

Оценивая практические аспекты организации структурных подразделений внутреннего контроля, функционирующих в ряде экономических субъектов, в диссертационном исследовании выделены значимые характеристики, большинство из которых, формируется под влиянием отраслевых особенностей и сферы хозяйствования. Отдельно выделена сфера хозяйствования кредитных учреждений, так как именно она обладает наиболее зрелым методическим обеспечением внутреннего контроля, так как банки стали первыми из российских экономических субъектов развивать методологические подходы и формировать концептуальные основы внутреннего контроля, учитывающие особенности российского законодательства и международный опыт, в том числе компилированный в виде международных стандартов. Результаты анализа эмпирических данных, свидетельствующих об уровне методического обеспечения и особенностях формирования СВК в ряде экономических субъектов представлены таблице 4.

Таблица 4 – Сравнительно-содержательный анализ структуры положений о Службе внутреннего контроля

| Разделы содержания   | ПАО «Новатэк» | АУ Северо-Восточный федеральный университет им. М.К. Аммосова | Типовое Положение для банков | Баш Пром банк | Банк «Новация» | ООО Транс фин-М |
|--|---------------|---|------------------------------|---------------|----------------|-----------------|
| Общие положения  | +             | +   | -                            | +             | +              | +               |
| Функции СВК  | +             | -   | -                            | +             | +              | -               |
| Задачи СВК   | +             | +   | +                            | +             | -              | -               |
| Организация (принципы организации) СВК                         | -             | +   | -                            | +             | +              | -               |
| Деятельность, принципы деятельности СВК                        | +             | -   | +                            | +             | +              | +               |
| Планирование деятельности и отчетность СВК                     | -             | +   | -                            | -             | -              | -               |
| Взаимоотношения. Связи, коммуникации СВК                       | +             | -   | +                            | +             | -              | +               |
| Методы. Порядок проведения проверок СВК                        | -             | -   | +                            | -             | +              | +               |
| Права (полномочия) СВК   | -             | +   | +                            | -             | -              | +               |
| Порядок действий при выявлении нарушений и результаты проверок | -             | -   | +                            | -             | +              | -               |
| Обязанности (ответственность) сотрудников СВК                  | +             | +   | +                            | -             | -              | +               |
| Полномочия (права) сотрудников СВК. Требования к сотрудникам   | +             | -   | +                            | +             | -              | +               |
| Субъекты   | -             | -   | -                            | -             | -              | -               |
| Функции, права, ответственность, полномочия начальника СВК     | +             | +   | -                            | +             | -              | -               |
| Оценка СВК   | +             | -   | -                            | -             | -              | -               |
| Заключительные положения                                       | -             | -   | +                            | -             | +              | -               |
| Примечания<br>1) «+»- наличие<br>2) «-» - отсутствие           |               |   |                              |               |                |                 |

Приведенный сравнительный анализ содержания исследуемых Положений о внутреннем контроле показал, что наиболее полными и весомыми являются Положения о службе внутреннего контроля в банковской сфере. Результаты сравнительного анализа содержания указанных нормативных документов приведены в нижеследующей таблице (таблица 5).

Как следует из таблицы 5, наиболее полно представлено Положение о службе автономного учреждения МАОУ ДОД ЦДТ, которое вместе с Положением о Службе внутреннего контроля в банковской сфере послужило основой для разработки автором Типового положения о внутреннем контроле в автономных учреждениях. Авторская позиция состоит в видении прямой корреляции контроля системы управления рисками и контроля за управлением информационными потоками: общий и программный контроль, как составные элементы контроля управления информационными потоками, позволяют минимизировать риск возникновения нарушений на этапах выполнения сотрудниками их должностных полномочий.

Информационные системы, агрегирующие достоверную, полную и актуальную информацию обо всех процессах, осуществляемых в учреждении, составляют информационную базу для руководства в ходе принятия управленческих решений о направлениях развития, факторах, способных повлечь отклонения от достижения целей автономного учреждения, а также недостатках и нарушениях. Каждое из положений обладает уникальной структурой в части наличия различного набора разделов и подразделов, касающихся тех или иных аспектов организации и проведения внутреннего контроля, и степенью их детализации в автономном учреждении.

Таблица 5 – Сравнительно-содержательный анализ положений о внутреннем контроле (Службе внутреннего контроля) бюджетных и автономных учреждений

| Содержательная часть   | ФГБОУ ВО «МГУ им. Н.П.Огарева» | ФГБУН «ГИН РАН» | АОУ «Северо-Восточный федеральный университет имени М.К. Аммосова» | Администрация СП Некрасовское ЯМР ЯО | МАОУ ДОД ЦДТ |
|--|--------------------------------|-----------------|--|--------------------------------------|--------------|
| Общие положения  | +                              | +               | -  | +                                    | +            |
| Функции СВК  | +                              | -               | -  | -                                    | +            |
| Задачи СВК   | -                              | -               | -  | -                                    | +            |
| Организация (принципы организации) СВК                         | +                              | +               | -  | +                                    | +            |
| Деятельность, принципы деятельности СВК                        | -                              | +               | -  | -                                    | +            |
| Планирование деятельности и отчетность СВК                     | -                              | -               | -  | -                                    | -            |
| Взаимоотношения. Связи, коммуникации СВК                       | -                              | +               | +  | -                                    | -            |
| Методы. Порядок проведения проверок СВК                        | -                              | -               | -  | -                                    | -            |
| Права (полномочия) и СВК                                       | +                              | -               | -  | +                                    | +            |
| Порядок действий при выявлении нарушений и результаты проверок | -                              | +               | -  | -                                    | -            |
| Обязанности (ответственность) сотрудников СВК                  | +                              | -               | -  | +                                    | +            |
| Полномочия (права) сотрудников СВК. Требования к сотрудникам   | -                              | -               | -  | -                                    | +            |
| Субъекты   | +                              | -               | -  | +                                    | -            |

| Содержательная часть                                       | ФГБОУ ВО<br>«МГУ им.<br>Н.П.Огарева» | ФГБУН<br>«ГИН<br>РАН» | АОУ «Северо-Восточный<br>федеральный университет<br>имени М.К. Аммосова» | Администрация<br>СП Некрасов-<br>ское ЯМР ЯО | МАОУ<br>ДОД<br>ЦДТ |
|--|--------------------------------------|-----------------------|--|--|--------------------|
| Функции, права, ответственность, полномочия начальника СВК | -                                    | -                     | +  | -  | -                  |
| Оценка СВК   | +                                    | -                     | -  | +  | -                  |
| Заключительные положения                                   | +                                    | +                     | -  | +  | -                  |
| Примечания<br>1) «+»- наличие<br>2) «-» - отсутствие       |                                      |                       |  |  |                    |

Общим для рассмотренных учреждений является подход к определению внутреннего контроля, как постоянного и непрерывного процесса, который осуществляется каждым из сотрудников учреждения в зависимости от его должностных полномочий в целях обеспечения законности, эффективности его финансово-хозяйственной деятельности и полноты и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Непрерывность и постоянство контроля реализуются в автономном учреждении посредством проведения внутреннего контроля в формах предварительного, текущего и последующего.

**В рамках восьмого научного результата разработано методическое обеспечение процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономного учреждения, детально описывающее их проведение на пяти этапах осуществления и представленное в методике разработки процедур внутреннего контроля результатов деятельности.**

На основании анализа существующих практик осуществления внутреннего контроля в учреждениях различной организационно-правовой формы описаны модели организации внутреннего контроля в автономных учреждениях (рисунок 5).

В первой модели в структуре выделяется служба внутреннего контроля, которая подотчетна службе внутреннего аудита: в учреждении осуществляется внутренний контроль и внутренний аудит двумя обособленными подразделениями. В то же время является важным регламентировать вопрос о необходимости введения подразделения внутреннего аудита, которое проводит оценку системы внутреннего контроля и предлагает рекомендации по совершенствованию. При подотчетности обоих подразделений руководству учреждения, они обособлены друг от друга, что позволяет обеспечить осуществление в полной мере принципов внутреннего контроля. Данная модель считается наиболее распространенной, прозрачной и удобной в целях внедрения в учреждении.

Особенностью второй модели является обособление в организационной структуре учреждения службы внутреннего контроля, которая обладает полномочиями внутреннего аудита. В организации отсутствует подразделение внутреннего аудита, при этом полномочия по оценке эффективности и законности деятельности учреждения осуществляются службой внутреннего контроля, ответственной за соблюдение процедур внутреннего контроля в учреждении каждым из сотрудников, выявление недостатков и нарушений и внедрение предложений, направленных на совершенствование процедур внутреннего контроля. Недостатком модели является отсутствие независимого мнения о качестве системы внутреннего контроля, что может быть реализовано посредством передачи полномочий оценки реализации процедур внутреннего контроля подразделению внутреннего аудита. В то же время сосредоточение полномочий внутреннего контроля в одной структурной единице позволяет обеспечить комплексный подход к его организации и проведению: сбор и анализ информации о текущем состоянии внутреннего контроля и перспективах развития, а также принятие решений о модернизации методического обеспечения осуществляется в едином центре.

Третья модель представлена более сложной иерархической структурой в части организации и проведения внутреннего аудита в учреждении: выделяется два структурных подразделения, где одно ответственно за сбор и анализ информации в части качества соблюдения процедур внутреннего контроля, второе - ответственно за формированием предложений по развитию инструментов внутреннего контроля. Такая модель может быть применима в крупных организациях, обладающих филиалами. В таком случае подразделение ответственное за составление информационной базы выполняет функцию по обеспечению полноты, достоверности и единообразия информации, а другое подразделение наделено стратегической функцией принятия решений на основании совокупности информации.

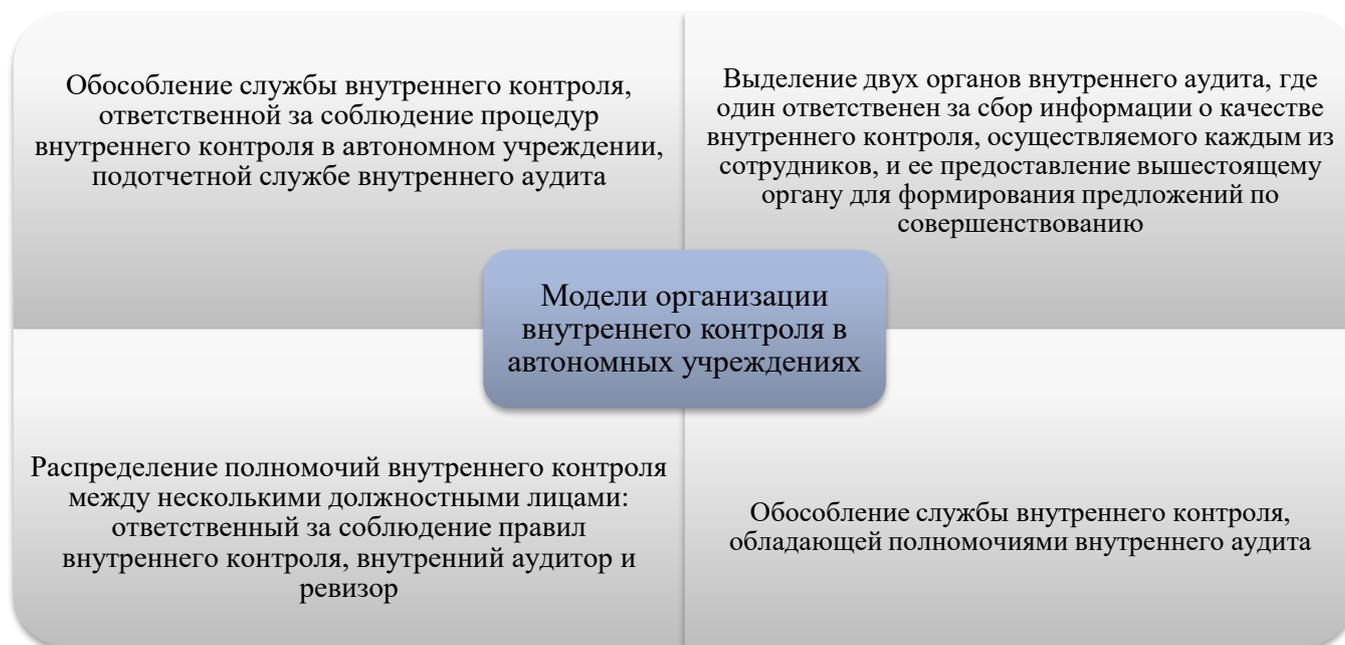


Рисунок 5 – Модели организации внутреннего контроля в автономных учреждениях

В качестве еще одной модели в исследовании рассмотрен такой подход, как распределение полномочий внутреннего контроля между несколькими структурными подразделениями: ревизор осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности, служба внутреннего контроля ответственна за соблюдение каждым из сотрудников процедур внутреннего контроля, внутренний аудитор осуществляет оценку законности, эффективности и результативности деятельности учреждения. Полномочия в части проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения возложены на обособленное должностное лицо, в то время как служба внутреннего контроля полномочна за организацию и проведение процедур внутреннего контроля в полном объеме и должного качества.

При выборе организационной структуры СВК автономных учреждениях рекомендуется соблюдать принцип непрерывности внутреннего контроля, основанный на вовлечении каждого из сотрудников в процедуры внутреннего контроля в зависимости от выполняемых ими должностных полномочий. В целях совершенствования результатов проверок предлагается включать в акты проверки внутреннего контроля автономного учреждения дополнительные сведения в виде таблиц по отдельным процедурам, раскрывающие фактические и плановые значения ключевых показателей, отклонение между фактическим и плановым значениями, мероприятия и результат улучшений показателя, срок реализации мероприятий и конечный результат (значение ключевого показателя). Возможные мероприятия, направленные на уменьшение отклонений ключевых показателей от плана, предлагается отражать в виде приложения (таблицы – расшифровки

мероприятий) по отдельной процедуре, базовый компонент которого представлен в диссертационном исследовании.

Формирование комплексной модели внутреннего контроля предполагает разработку перечня контрольных процедур, применение которых обеспечивает выявление проблемных ситуаций и формирование мероприятий, направленных на минимизацию их негативных последствий. Процесс разработки комплекса процедур должен быть научно обоснован, соответствовать нормам законодательства и учитывать особенности функционирования автономных учреждений, что должно найти отражение в соответствующей методике, как правило, дополняющей, в виде приложения, Типовое положение о внутреннем контроле (СВК). Методику внутреннего контроля формируют такие элементы как: вид процедур, приемы получения доказательств, применяемые в ходе выполнения процедуры, организационные стадии выполнения процедуры, периодичность и порядок документирования результатов, что позволяет предложить вариант классификации процедур и методов внутреннего контроля, сформированной в соответствии с признаками.

Организационные и методические аспекты, включая процессы планирования и документирования контрольных процедур, должны коррелироваться с особенностями хозяйственной жизни, то есть учитывать специфику фактов хозяйственной жизни, относительно проверки которых, должен фокусироваться применяемый инструментарий. Специфика хозяйственной жизни автономного учреждения формируется под влиянием факторов внутренней и внешней среды, определяющих проблемные области, на которые направлено воздействие риск-ориентированных контрольных механизмов, и, в соответствие с которыми, во многом формируется состав ключевых показателей операционной эффективности внутреннего контроля.

Процесс оценки эффективности СВК, предлагаемой в диссертационном исследовании основан на системном подходе. *В рамках решения задач настоящего исследования предлагается авторская позиция относительно построения организационного механизма внутреннего контроля, в рамках которого выделяются пять этапов, каждый из которых, предполагает выполнение действий в определенной последовательности.*

*Первый этап* предполагает формирование инструментов, обеспечивающих, определение способа (сплошной, выборочный или сквозной) и выбор элементов методического инструментария, используемых для получения доказательств и формирования выводов в ходе внутреннего контроля, а также формируется информационная база, включающая в себя финансовые, бухгалтерские и отчетные документы. Вариативность организационных аспектов и методических подходов обеспечивает возможность выбора наиболее адекватных характеристик, учитывающих особенности функционирования автономного учреждения, что позволяет сформировать план проведения мероприятий внутреннего контроля относительно направлений и результатов его деятельности, вариант, построения которого представлен в диссертационном исследовании.

*Второй этап* организационного механизма предполагает формирование инструментов, обеспечивающих распределение контрольных процедур и контрольных действий между исполнителями, каждый из которых помимо обязанности по выполнению действий, наделяется определенной ответственностью за результаты выполнения контрольных процедур в отношении финансовых и хозяйственных операций, в том числе относительно соблюдения требований по документированию.

*Третий этап* организационного механизма направлен на определение информационной базы контрольного мероприятия, а также на формирование инструментов, обеспечивающих, применение риск-ориентированных процедур в отношении отдельных сегментов деятельности автономного учреждения, с целью определения проблемных

областей и фактов хозяйственной жизни, требующих наибольшего внимания. На данном этапе следует уточнить методические приемы выполнения процедур, примером чего, может быть применение процедур прослеживания операций, предполагающих переход от первичных документов к бухгалтерским регистрам, либо наоборот, начиная от бухгалтерских регистров выполняется переход к данным первичных документов.

*Четвертый этап* предполагает формирование инструментов, обеспечивающих применение риск-ориентированного инструментария в части определенных кризисных точек его развития. Аналитические инструменты, применяемые на этом этапе, предполагают детальное описание риска в рамках стадий бизнес-процесса и разработку мероприятий, позволяющих минимизировать воздействие факторов риска на определенные элементы бизнес-процесса, факты хозяйственной жизни. Важное значение для оптимизации процессов внутреннего контроля имеет систематизация и классификация аналитических процедур, позволяющая обеспечить формирование оптимального набора инструментов и определить наиболее целесообразную периодичность их проведения в кратчайшие сроки. В случае, если в результате выполнения аналитических процедур хозяйственная операция была признана высоко рискованной, например, при выявлении нарушений в признании доходов (расходов), связанных с оборотом денежных средств, наиболее адекватным для применения становится сквозной контроль, проведение которого, хотя и является наиболее затратным, характеризуется максимальным эффектом.

*Пятый этап* организационного механизма направлен на формирование инструментов, обеспечивающих детализацию типов и методов выполнения контрольных процедур. Методологией контроля и аудита предусмотрено использование определенных методических приемов, которые можно признать типовыми и распространить их применение на методическую базу внутреннего контроля. В качестве типовых методических приемов, рекомендованы для включения в инструментарий СВК автономных учреждений, следующие: сопоставление, предусматривающее сравнение данных в различных информационных ресурсах; проверка данных о совершенных хозяйственных операциях в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета; встречная проверка, в ходе которой устанавливается соответствие данных, отраженных в учетных регистрах проверяемого экономического субъекта с сопоставимыми данными поставщиков, подрядчиков, учредителей, подведомственных организаций и др.

Авторский подход к формированию методического обеспечения внутреннего контроля автономных учреждений предполагает разработку методик, основанных на систематизации контрольных процедур, тип которых будет зависеть от специфики деятельности автономного учреждения. В число типовых контрольных процедур, выполнение которых по отношению к деятельности автономных учреждений носит универсальный характер, следует включить проверку дебиторской и кредиторской задолженности, в рамках которой преобладают методы и приемы аналитической направленности, позволяющие уточнить сроки возникновения и погашения задолженности, выделить в составе контрагентов наиболее крупных дебиторов и кредиторов, определить причины и спрогнозировать последствия возникновения просроченной задолженности, а также сформировать меры по оптимизации ситуации, а также сделать организационные выводы в отношении должностных лиц, наделенных ответственностью за данные факты.

**В рамках девятого научного результата предложен механизм взаимосвязи направлений, ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения, базирующийся, во-первых, на разработке ключевых показателей, соответствующих процедурам контроля, во-вторых, на разработке ключевых показателей деятельности, с выделением проекций (блоков) ССП, и соответствующих процедурам контроля и направлениям деятельности учреждения и, в-третьих, на аналитическом подходе, включающем сравнительный анализ фактического и планового значений ключевых**

*показателей с определением отклонения, и, состоящем в разработке в указанный срок мероприятий, направленных на улучшение фактических значений ключевых показателей, по каждой отдельной процедуре.*

В качестве базовой концепции, сопровождающейся обширным инструментарием, методологическим обоснование для оценки операционной эффективности СВК в диссертации предлагается использовать адаптированную к особенностям функционирования автономных учреждений ССП. Методологическая основа ССП предусматривает разработку и внедрение аналитических процедур по четырем наиболее значимым направлениям, проекциям, каждая из которых является объединяющим компонентом, характеризующим определенный аспект деятельности автономного учреждения. При универсальном подходе применение концепции ССП строится на анализе показателей, характеризующих: возможность и направления обучения персонала экономического субъекта в корреляции с открывающимися перспективами роста профессиональных компетенций сотрудников; значимые характеристики внутрифирменных процессов (внутренних бизнес-процессов); степень ориентации на рыночные механизмы регулирования, главным из которых является ориентированность на запросы конечных пользователей продукции, работ, услуг; изменения финансовых результатов. Применение инструментария ССП, позволит оптимизировать контрольные процессы за счет анализа ключевых показателей, характеризующих состояние отдельных блоков (проекций), которые могут быть представлены в виде «дерева проекций», формируемого на основе целевой направленности автономного учреждения, основным элементом которого - «вершиной», выступают финансовые цели, коррелирующие со стратегическими задачами, а также определяющие критерии эффективности и оцениваемые показатели.

Состав ключевых показателей, применяемых в ССП, должен разграничиваться не только в соответствии с блоками (проекциями), являющимися универсальными компонентами системы, но и учитывать индивидуальные особенности функционирования автономного учреждения, формируемые отраслевой спецификой, а также информационными запросами пользователей информации, в качестве которых выступают руководители учреждения, должностные лица учредителей, а также иных субъектов контроля. Практическое применение информации, получаемой в ходе выполнения приемов ССП, например, в ходе реализации мониторинга значимых показателей, позволяет сформировать управленческие решения в процессе текущего управления и долгосрочного развития автономного учреждения. Внедрение механизмов ССП следует рассматривать как элемент адаптации экономического субъекта к воздействию факторов риска, обусловленных влиянием как внешней, так и внутренней среды, как дополнительное условие повышения конкурентоспособности экономического субъекта, а также как инструмент, позволяющий реализовать стратегически важные задачи и мероприятия. ССП обеспечивает корреляцию стратегических целей с текущими задачами, а элементы бизнес-процессов приводит в соответствие с управленческими решениями, генерируемыми на определенном уровне управления, что позволяет, в свою очередь, повысить эффективность применяемых контрольных механизмов и привести действия сотрудников автономного учреждения в соответствие со стратегическими решениями.

Фрагменты ключевых показателей, рекомендуемых к применению в составе инструментов оценки эффективности СВК автономного учреждения, раскрывающих блок ССП «Финансы», «Бизнес-процессы», представлены в таблицах 6 и 7.

Таблица 6 – Ключевые показатели операционной эффективности внутреннего контроля по финансовой деятельности (блок «Финансы») автономного учреждения

| Абсолютные показатели   | Относительные показатели  |
|---|---|
| Объем целевых субсидий  | Доля доходов, от приносящей доход деятельности, направленной на оплату труда                        |
| Объем дохода от приносящей доход деятельности   |   |
| Объем дебиторской задолженности   | Дебиторская задолженность по доходам и выданным авансам по источникам финансового обеспечения       |
| Объем кредиторской задолженности  |   |
| Объем финансового обеспечения развития  |   |
| Фактический объем выполнения задания  | Доля финансирования за счет платных потребителей услуг  |
| Объем финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания                    |   |
| Объем реализации платных услуг  |   |
| Объем бюджетных инвестиций  | Доля финансирования (субсидия на выполнение государственного задания) в общем объеме финансирования |
| Общая сумма финансовых активов  |   |
| Полная стоимость оказываемых услуг  |   |
| Общая сумма прибыли после налогообложения   | Объем (доля) от приносящей доход деятельности, направленной на содержание капитала (имущества)      |
| Обязательства по кредитам, в том числе по привлеченным и погашенным                       |   |
| Общая балансовая стоимость, в том числе недвижимого, и особо ценного движимого            | Доход от сдачи в аренду имущества   |
| Балансовая стоимость имущества, приобретенного за счет источников финансового обеспечения | Прибыль на одного сотрудника  |

Таблица 7 – Ключевые показатели операционной эффективности внутреннего контроля по блоку (проекции) «Бизнес-процессы» автономного учреждения

| Абсолютные показатели и бизнес-процессы   | Относительные показатели  |
|---|---|
| <u>Бизнес-процесс 1</u><br>Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 1<br>Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 1<br>Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 1<br>Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 1<br>Среднегодовая численность по бизнес-процессу 1<br>Средняя заработная плата по бизнес-процессу 1 | Доля (удельный вес) показателя, приходящегося на бизнес-процесс 1 |
| <u>Бизнес-процесс 2</u><br>Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 2<br>Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 2<br>Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 2<br>Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 2<br>Среднегодовая численность по бизнес-процессу 2<br>Средняя заработная плата по бизнес-процессу 2 |   |

| Абсолютные показатели и бизнес-процессы  | Относительные показатели  |
|--|---|
| <u>Бизнес-процесс 3 и т.д.</u><br>Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 3<br>Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 3<br>Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 3<br>Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 3<br>Среднегодовая численность по бизнес-процессу 3<br>Средняя заработная плата по бизнес-процессу 3 | Доля (удельный вес) показателя, приходящегося на бизнес-процесс 3 |

Проекция, определенная как «Клиенты и рынок», предполагает формирование перечня показателей, позволяющих оценить клиентоориентированность применяемых в автономном учреждении систем и механизмов внутреннего контроля, фрагмент которых представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Ключевые показатели операционной эффективности внутреннего контроля по блоку (проекции) «Клиенты и рынок» автономного учреждения

| Абсолютные показатели   | Относительные показатели  |
|---|---|
| Среднее время заключения договора с потребителями продукции и услуг | Удельный вес заключенных договоров в общем количестве контактов с потребителями |
| Количество новых потребителей (клиентов) услуг                      | Индекс приверженности потребителя   |
| Количество постоянных клиентов                                      | Средний размер услуг, оказываемых одному потребителю                            |
| Расходы на маркетинг  | Доля занимаемого рынка  |
| Стоимость обслуживания 1-го потребителя услуг                       |   |
| Количество потерянных потребителей                                  | Индекс узнаваемости учреждения  |
| Затраты на обслуживание одного потребителя услуг в год              | Количество потребителей услуг, приходящихся на одного сотрудника                |
| Количество претензий (рекламаций) (Кол-во жалоб по услугам)         | Уровень удовлетворенности потребителей качеством услуг                          |
| Число потребителей бесплатных, частично и полностью платных         | Среднее время жизни потребителя   |
| Плановое и фактическое количество потребителей услуг                | Средняя стоимость каждого вида услуг  |
| Значения показателей качества по каждой услуге                      | Средняя цена услуг  |
|   | Уровень цены на продукцию(услуги)по отношению к среднему по отрасли             |

Ключевые показатели эффективности по блоку «Персонала» представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Ключевые показатели операционной эффективности внутреннего контроля по блоку управления персоналом (блок «Обучение и рост») автономного учреждения

| Абсолютные показатели               | Относительные показатели  |
|-------------------------------------|---|
| Затраты на обучение персонала       | Расходы на персонал, приходящиеся на одного сотрудника              |
| Затраты на вознаграждение персонала | Индекс удовлетворенности работающих (определяется по шкале Ликерта) |

| Абсолютные показатели  | Относительные показатели   |
|--|--|
| Число сотрудников, прошедших обучение  | Текучесть кадров   |
| Охват работников системой аттестации   | Доля административного персонала в среднегодовой численности всех сотрудников                                  |
| Среднегодовая численность сотрудников  | Производительность труда на одного сотрудника (стоимость оказанных услуг на одного сотрудника)                 |
| Штатная численность сотрудников  | Доля сотрудников, прошедших аттестацию   |
|  | Доля сотрудников, удовлетворенных работой в учреждении   |
| Средняя заработная плата   | Уровень соответствия профессионально-квалификационных качеств работников или показатель квалификации персонала |
|  | Удельный вес оплаты труда в общих издержках учреждения   |
|  | Удельный вес расходов на персонал в общей сумме расходов   |
| Средняя заработная плата, в том числе за счет бюджетных средств и за счет доходов от приносящей доход деятельности | Коэффициент соответствия должности   |
|  | Коэффициент ротации кадров общий   |
|  | Индекс доверия персонала к учреждению  |
|  | Непроизводственные расходы (расходы непроизводственного характера), приходящиеся на одного сотрудника за год   |

Инструментарий, применяемый в ходе оценки эффективности СВК, основанный на анализе ключевых показателей, позволяет обеспечить соблюдение такого важнейшего критерия как комплексность формируемых показателей, а также учитывать особенности организации механизмов внутреннего контроля в автономном учреждении, обоснованные влиянием факторов внешней и внутренней среды.

Достоинства и отличия предлагаемого механизма оценки операционной эффективности внутреннего контроля состоят в том, что это - комплексный подход, в отличие от действующих и предлагаемых методов оценки, включающий и экспертное мнение, и количественные критерии оценки. Важным преимуществом является также тот факт, что в предлагаемом механизме оценки задействованы бизнес-процессы автономного учреждения.

Для комплексной оценки эффективности внутреннего контроля необходимо взаимосвязать ключевые показатели эффективности по всем блокам ССП с интегральными ключевыми показателями. Интегральными ключевыми показателями оценки эффективности СВК, обуславливающими результат являются: общая сумма прибыли после налогообложения; объем дохода от приносящей доход деятельности; прибыль на одного работающего; объем реализации платных услуг; чистый операционный результат. Компонентами этих интегральных показателей будут показатели выручки от платных услуг, издержки (себестоимость), суммы финансирования и субсидии и образованные также на их базе относительные показатели, которые могут использоваться для внутренних и внешних информационных целей. Состав показателей, дополняющих перечень ключевых, следует формировать, основываясь на таких характеристиках как финансовый результат и ликвидность, что позволяет определить в качестве такового, показатель денежного потока

(Cash-flow), включающего в качестве элементов, значения обязательств, поступлений, затрат, доходов, издержек и реализации, рассчитываемые и анализируемые с учетом особенностей информационных запросов внутренних и внешних пользователей и целей использования информации.

В состав целевых показателей, базовой оценочной характеристикой которых является ликвидность, следует включить оценочные значения резервов ликвидности, а также объемов бюджетного финансирования, требуемого на поддержание необходимого уровня ликвидности, которые, в свою очередь, должны коррелировать с движением денежных потоков, формируя показатели выплат в разрезе направлений (персонал, поставщики, подрядчики), поступлений денежных средств в разрезе источников, остатков на соответствующих счетах учета. Практическое применение таких показателей возможно не только в качестве элементов инструментария, позволяющего оценить эффективность внутреннего контроля, но также может служить существенной информацией для разработки управленческих решений и для реализации внутренних информационных целей. Таким образом, основными интегральными ключевыми показателями эффективности внутреннего контроля автономного учреждения становятся показатели эффективности первого блока ССП.

Целевой направленностью формирования инструментария оценки эффективности внутреннего контроля следует считать комплектование показателей, которое проводится, основываясь на таких постулатах концепции внутреннего контроля, как обеспечение устойчивого развития экономического субъекта и предоставление достоверной информации как внешним, так и внутренним пользователям. Основными критериями, характеризующими деятельность экономического субъекта, а также, служащими базовыми критериями оценки эффективности функционирования СВК, следует считать показатели финансового результата, являющиеся основой в части разработки управленческих решений, примером чего, может считаться использование прибыли текущего периода для финансирования мероприятий, являющихся элементами краткосрочного перспективного развития или применение ресурсов, полученных в результате увеличения капитала, на финансирование проектов долгосрочного развития.

Разработанная концепция, предусматривающая проведение оценки эффективности действующих в автономных учреждениях СВК, позволяет сфокусировать выполнение оценочных процедур относительно двух направлений, в качестве которых выступают: оценка дизайна построения систем внутреннего контроля в разрезе сформированных механизмов, то есть оценке подлежат организационные составляющие системы, раскрытые в типовом положении об организации и осуществлению внутреннего контроля, определяющем ее функционал и задачи; оценка операционной эффективности функционирования СВК и ее элементов, методические аспекты проведения которой отражены в диссертационном исследовании.

Наиболее целесообразным методическим подходом к проведению оценки эффективности функционирования СВК, методика которой должна учитывать организационные особенности автономных учреждений, дифференцированные способы хозяйствования, вариативность услуг, работ, мероприятий, оказываемых в рамках государственного (муниципального) задания, является построение инструментария на основе сочетания приемов тестирования и инструментов ССП, предусматривающей анализ (KPI), позволяющих оценить наиболее значимые характеристики внутреннего контроля.

**В рамках десятого научного результата разработана методика оценки эффективности деятельности автономного учреждения с учетом риск-ориентированного подхода, которая может служить базовым инструментом, включающим организационные мероприятия, исследование рисков с идентификацией, классификацией и оценкой как в целом по учреждению, так и по отдельным рискам, в соответствии с их**

*классификационной группировкой, а также управление рисками, с разработкой мероприятий по минимизации или нивелированию рисков.*

Исходя из результатов рассмотрения концептуальных основ и методологических подходов, а также анализа эмпирических данных по формированию СВК, учитывая, что в субъектах хозяйствования происходит, определенное совершенствование механизмов управления за счет замены функционального подхода процессным управлением, предусматривающим анализ формирования бизнес-процессов, сопровождаемый активным созданием центров финансовой ответственности, предложена наиболее перспективная модель внутреннего контроля использования эффективной модели как наиболее совершенной формы, удовлетворяющей современным условиям хозяйствования и развития методологии внутреннего контроля. При определении наиболее совершенной формы контроля и формировании модели внутреннего контроля обуславливается необходимость обеспечения интеграции методических подходов, обеспечивающих лучшие практические результаты. Так, по аналогии с немецкой моделью KonTraG, где синтезированы риск-ориентированная и процессно-ориентированные модели внутреннего контроля, прогрессивной и *эффективной формой построения эффективной модели внутреннего контроля в исследовании считается интегрированную модель внутреннего контроля, объединяющая элементы эффективной, индикативной и риск-ориентированной модели.*

Следовательно, исходя из авторского представления интегрированной модели внутреннего контроля, ее основными составляющими будут: системный подход, ориентированность на риски с учетом влияния факторов внутренней и внешней среды, необходимость встраивания модели внутреннего контроля в бизнес-процессы, а так же в центры финансовой ответственности автономного учреждения. Основным компонентом предлагаемой модели внутреннего контроля будет анализ влияния факторов риска, тогда как сами риски, возникающие в результате влияния факторов внутренней и внешней среды, выступают основным объектом контроля. Цель предлагаемой модели состоит в повышении эффективности существующих в экономическом субъекте бизнес-процессов с одновременным снижением затрат и повышением прибыли по центрам финансовой ответственности.

Формирование модели СВК автономного учреждения должно основываться на соблюдении ее компонентного состава, то есть встраивание контрольных механизмов должно базироваться на определении *объекта и предмета внутреннего контроля, выделения субъектов внутреннего контроля с соответствующими правами, обязанностями и полномочиями, построении контрольной среды, раскрытии состава и содержания процедур внутреннего контроля, а также механизмов информационного обеспечения и коммуникации, приемов оценки рисков и оценки эффективности функционирования внутреннего контроля.*

Принципиально важным значением обладает инструментарий, позволяющий обеспечить оценку операционной эффективности действующей системы внутреннего контроля и ее отдельных компонентов, содержащий перечень и раскрывающий содержание оценочных процедур, направленных на показатели, характеризующие эффективность дизайна действующих систем и его соответствие целой направленности и прочим критериям, сформировавшимся под влиянием особенностей функционирования учреждения. Инструментарий, позволяющий проводить оценку эффективности действующих систем и механизмов внутреннего контроля, в том числе операционной эффективности, должен обеспечивать соблюдение концептуальной характеристики, предполагающей непрерывность воздействия контрольных процедур в течение отчетного периода. Методами, применяемыми в ходе оценки операционной эффективности, являются *тестирование* (повторная проверка) полученных в ходе выполнения процедур внутреннего контроля доказательств.

При выявлении негативных проявлений дизайна или низкой операционной эффективности внутреннего контроля рекомендуется проводить следующие мероприятия: изучение характера и причин выявленных негативных проявлений работы СВК; осуществление при необходимости дополнительной проверки или тестирования; установление приоритетов и составление плана мероприятий по устранению выявленных негативных проявлений в работе внутреннего контроля автономного учреждения.

В плане мероприятий в части устранения выявленных негативных проявлений рекомендуется указывать: описание негативных моментов в работе внутреннего контроля и сопутствующих этим негативам возможных рисков; подробное описание операционных действий в рамках мероприятий, которые необходимо предпринять для нивелирования негативных явлений в работе внутреннего контроля; сотрудников, ответственных за устранение негативных проявлений в работе внутреннего контроля; сроки ликвидации негативных проявлений в работе внутреннего контроля.

Управление рисками в построении модели системы внутреннего контроля автономного учреждения определено в виде поступательного процесса в составе трех этапов: 1-й – идентификация и классификация рисков финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений; 2-й – оценка выявленных рисков; 3-й – разработка мероприятий по снижению уровня риска.

Предлагаемая в диссертации схема оценки системы внутреннего контроля отражена на рисунке 6.



Рисунок 6 – Рекомендуемая модель оценки СВК автономного учреждения

Анализ элементов схемы оценки СВК, рекомендованной для применения в автономных учреждениях, позволил обозначить важность формирования распорядительных документов, организационные аспекты и методические подходы к оценке операционной эффективности СВК.

## Заключение

1. В качестве результата решения задачи настоящего исследования, следует отметить разработанный алгоритм построения СВК, который раскрывает организационные этапы формирования механизмов и обеспечивает выполнение контрольных процедур на высоком

качественном уровне, что находит отражение в Типовом положении об организации и осуществлении внутреннего контроля, детализация элементов которого раскрыта в диссертационном исследовании.

2. В качестве результата решения задачи настоящего исследования предложена и апробирована в автономных учреждениях интегрированная модель внутреннего контроля, позволяющая обеспечить комплексное воздействие применяемых контрольных инструментов на бизнес-процессы и центры финансовой ответственности экономических субъектов, организованное в соответствии с результатами идентификации рисков в проблемных зонах бизнес-процессов, обусловленных влиянием факторов внутренней и внешней среды.

3. Управление рисками в модели внутреннего контроля автономного учреждения определено в виде поступательного процесса в составе трех этапов: 1-й – идентификация и классификация рисков финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений; 2-й – оценка выявленных рисков; 3-й – разработка мероприятий по снижению уровня риска.

4. Разработан механизм оценки операционной эффективности проведения внутреннего контроля в автономных учреждениях, элементы которого представлены в форме стандарта в диссертационном исследовании, включают в качестве базовых методов тестирование и использование методических приемов ССП с выделением КРІ внутреннего контроля в соответствии с проекциями (блоками) ССП и определением интегральных показателей оценки эффективности СВК в автономных учреждениях.

### **3 Основные публикации автора по теме диссертации**

#### **Публикации в рецензируемых научных изданиях**

1 Турищева, Т.Б. Бюджетирование как средство контроля за использованием финансовых ресурсов образовательного автономного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 6(131). – С. 960-962. – URL: [https://www.elibrary.ru/download/elibrary\\_46392043\\_23011605.pdf](https://www.elibrary.ru/download/elibrary_46392043_23011605.pdf) (дата обращения: 01.09.2021)– Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,25 печ. л.

2 Турищева, Т.Б. Особенности организации внутреннего контроля расходов образовательных автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – Т. 10. – № 3(36). – С. 391-393. – 0,35 печ. л.

3 Турищева, Т.Б. Особенности внедрения внутреннего аудита в автономных учреждениях/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – Т. 10. – № 2(35). – С. 361-363. – URL: [https://www.elibrary.ru/download/elibrary\\_46336646\\_32436501.pdf](https://www.elibrary.ru/download/elibrary_46336646_32436501.pdf) (дата обращения: 01.09.2021)– Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,48 печ. л.

4 Турищева, Т.Б. Совершенствование организации и методики учета и контроля доходов и расходов автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Kant. – 2021. – № 3(40). – С. 105-109 – 0,53 печ. л.

5 Турищева, Т.Б. Методическое обеспечение внутреннего контроля деятельности автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст: непосредственный // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – Т. 4. – № 4(112). – С. 96-101. – 0,75 печ. л.

6 Турищева, Т.Б. К вопросу о видах контроля деятельности автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2020. – Т. 3. – № 3. – С. 87-94. – 1,00 печ. л.

7 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль и внутренний аудит в государственных учреждениях в условиях имплементации международных стандартов/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 1(30). – С. 344-346. – 0,35 печ. л.

8 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль внеоборотных активов в строительных организациях/Е.С.Кузьмина, Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Финансовая экономика. – 2020. – № 6. – С. 292-294. – 0,35 печ. л. (авт. – 0,18 печ. л.)

9 Турищева, Т.Б. Планирование проведения внутреннего аудита в автономных учреждениях/Т.Б.Турищева, Л.А.Чайковская. – Текст : электронный // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2020. – № 7. – С. 95-98. – URL: <http://www.nauteh-journal.ru/files/f14b56f8-c7e9-4541-a214-25682fa520b7> (дата обращения: 01.09.2021). – 0,36 печ. л. (авт. – 0,18 печ. л.)

10 Турищева, Т.Б. Особенности проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях/Т.Б.Турищева, Л.А.Чайковская. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 3(32). – С. 373-377. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_43861064\\_38509194.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_43861064_38509194.pdf) (дата обращения: 01.09.2021). – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,40 печ. л. (авт. – 0,20 печ. л.)

11 Турищева, Т.Б. Процедуры анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств автономными учреждениями/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 4(33). – С. 378-380. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_44313672\\_19398476.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_44313672_19398476.pdf) (дата обращения: 01.09.2021)– Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,44 печ. л.

12 Турищева, Т.Б. Мониторинг и оценка эффективности бюджетных программ как составляющие ресурсного цикла автономного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. – 2020. – № 4. – С. 154-158. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_44357237\\_13766610.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_44357237_13766610.pdf) (дата обращения: 01.09.2021). – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,47 печ. л.

13 Турищева, Т.Б. Анализ выполнения сметы как способ эффективного контроля использования бюджетных средств автономного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2020. – № 11. – С. 70-73. – URL: <http://www.nauteh-journal.ru/files/b48461bf-e114-4fd3-bcb1-9b1de25fbad6> (дата обращения: 01.09.2021). – 0,33 печ. л.

14 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль как элемент предупреждения нарушений в учете бюджетного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – Т. 8. – № 3(28). – С. 375-377. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_42572258\\_49164559.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_42572258_49164559.pdf) (дата обращения: 01.09.2021). – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,43 печ. л.

15 Турищева, Т.Б. Система сбалансированных показателей как инструмент оценки операционной эффективности внутреннего контроля автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 5. – С. 141-144. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_41445419\\_43812844.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_41445419_43812844.pdf) – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,42 печ. л.

16 Турищева, Т.Б. Специфика учета затрат в автономных учреждениях/Т.Б.Турищева. – Текст: непосредственный // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2018. – Т. 2. – № 12. – С. 72-77. – 0,75 печ. л.

17 Турищева, Т.Б. Информационное обеспечение внутреннего контроля автономного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных

исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 4(25). – С. 319-321. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_36727911\\_91139199.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_36727911_91139199.pdf) – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,18 печ. л.

18 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль в системе экономической безопасности автономного учреждения/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2018. – № 8. – С. 48-52. – 0,53 печ. л.

19 Турищева, Т.Б. Роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2018. – Т. 4. – № 2. – С. 11-15. – 0,63 печ. л.

20 Турищева, Т.Б. Особенности учета затрат в автономных учреждениях/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 6(95). – С. 823-826. – 0,5 печ. л.

21 Турищева, Т.Б. Практические аспекты формирования и разработки в автономных учреждениях отдельных элементов внутреннего контроля/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 3(24). – С. 288-291. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_36287743\\_34999062.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_36287743_34999062.pdf) – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,24 печ. л.

22 Турищева, Т.Б. Эволюция контроля и его роль в современных условиях/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». – 2017. – № 9. – С. 38-41. – URL: <http://www.nauteh-journal.ru/files/9d423440-6b47-427e-9222-fa2eadde2950> – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,38 печ. л.

23 Турищева, Т.Б. Основы формирования, роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений/Т.Б.Турищева. – Текст: непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-1(85). – С. 1171-1174. – 0,63 печ. л.

24 Турищева, Т.Б. Формирование системы внутреннего контроля (СВК) в российских условиях/Т.Б.Турищева. – Текст : электронный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. – № 3(20). – С. 351-354. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_30271225\\_35422036.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_30271225_35422036.pdf) – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU. – 0,5 печ. л.

25 Турищева, Т.Б. Об особенностях организации бухгалтерского учета и контроля в автономных образовательных учреждениях в условиях реформирования/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2016. – Т. 2. – № 6. – С. 28-37. – 1,25 печ. л.

26 Турищева, Т.Б. Внутренний управленческий контроль деятельности организации по данным отчета о финансовых результатах/Т.Б.Турищева, А.В.Лобачев. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2016. – Т. 2. – № 10. – С. 11-17. – 0,88 печ. л. (авт. – 0,44 печ. л.)

27 Турищева, Т.Б. Внедрение международных стандартов аудита в России/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2015. – Т. 1. – № 12. – С. 12-17. – 0,75 печ. л.

28 Турищева, Т.Б. Институциональные аспекты государственного финансового контроля в России/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2014. – № 11(237). – С. 24-31. – 1,00 печ. л.

29 Турищева, Т.Б. Практика осуществления контрольной деятельности за саморегулируемыми организациями аудиторов/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2014. – № 6(232). – С. 27-32. – 0,75 печ. л.

30 Турищева, Т.Б. Практика деятельности региональных контрольно-счётных органов и пути улучшения их работы/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2013. – № 12(226). – С. 27-31. – 0,63 печ. л.

31 Турищева, Т.Б. Совершенствование внутреннего контроля в розничной торговле с использованием независимой инвентаризации/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2013. – № 5(219). – С. 26-31. – 0,75 печ. л.

32 Турищева, Т.Б. Рынок аудиторских услуг в России: состояние и тенденции развития/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный// Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2012. – № 1(61). – С. 79-85. – 0,81 печ. л.

33 Турищева, Т.Б. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2011. – № 4(53). – С. 86-92. – 0,81 печ. л.

34 Турищева, Т.Б. Система внутреннего контроля и аудита - необходимость для организации/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2010. – № 6(44). – С. 101-108. – 0,93 печ. л.

35 Турищева, Т.Б. Внутренний аудит: каким он видится сегодня/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2010. – № 3(41). – С. 85-91. – 0,81 печ. л.

36 Турищева, Т.Б. Государственный финансовый контроль в России: состояние и пути совершенствования/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2009. – № 4(31). – С. 82-87. – 0,70 печ. л.

37 Турищева, Т.Б. Развитие государственного аудита в России/Т.Б.Турищева. – Текст : непосредственный // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2009. – № 10(37). – С. 63-68. – 0,75 печ. л.

### **Монографии**

38 Турищева, Т.Б. Актуальные проблемы стандартизации учета, анализа и аудита: ученые записки - 2020 : монография/Г.А.Адамова, М.Ю.Алейникова, Г.И.Алексеева [и др.] – М. : РУСАЙНС, 2020. – 516 с. – С. 497-514. – Текст : непосредственный – 32,5 печ. л. (авт. – 1,13 печ. л.)

39 Турищева, Т.Б. Современное состояние и перспективы развития стандартизации учета, анализа и аудита : монография/Е.Б.Герасимова, К.В.Григорьева, И.Д.Демина [и др.]. – М. : РУСАЙНС, 2019. – 188 с. – С. 95-102. – Текст : непосредственный – 12,00 печ. л. (авт. – 0,50 печ. л.)

40 Турищева, Т.Б. Современные проблемы формирования, анализа и аудита бухгалтерской и статистической информации в России и Казахстане : коллективная монография/С.Н.Гришкина, В.И.Березюк, М.Ю.Алейникова, Т.Б.Турищева [и др.]. – М. : РУСАЙНС, 2019. – 238 с. – С. 212-217. – Текст : непосредственный – 15,00 печ. л. (авт. – 0,54 печ. л.)

41 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль и управленческий учет в автономных учреждениях: механизм взаимосвязи : монография/Т.Б.Турищева. – М. : КноРус, 2018. – 126 с. – Текст : непосредственный – 8,00 печ. л.

42 Турищева, Т.Б. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов : монография/кол. авторов: под ред. В.И.Бариленко. – М.: КНОРУС, 2018. – 260 с. – С. 102-111. – Текст : непосредственный – 16,50 печ. л. (авт. – 0,63 печ. л.)

43 Турищева, Т.Б. Проблемы и особенности развития современной системы бухгалтерского учета, анализа и аудита : коллективная монография. Часть 2 / под ред. М.А.Вахрушиной и др. – Караганда-М.: Карагандинский экономический университет

Казпотребсоюза и Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2017. – 197 с. – С. 262 – 268 – Текст : непосредственный – 11,20 печ. л. (авт. – 0,47 печ. л.)

44 Турищева, Т.Б. Внутренний контроль и аудит: теория и практика применения в финансово-хозяйственной деятельности организации: монография/Т.Б.Турищева – М. : Экономическая газета, 2012. – 134 с. – Текст : непосредственный – 7,8 печ. л.

#### **Библиографическая и реферативная база данных Scopus и Web of Science**

45 Turishcheva, T.B. Institutional Environment of Internal Controls in Autonomous Establishments/T.B.Turishcheva, R.G.Akhmadeev, L.A.Chaikovskaya // International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering. – 2019. – Vol. 8. – No 12. – P. 2353-2357. – 0,63 печ. л. (авт. 0,21 печ. л.)

46 Turishcheva, T., Methodological Support for Internal Control of Autonomous Institutions/T.Turishcheva; R.Akhmadeev; O.Bykanova; N.Nastasyuk // International journal of applied exercise physiology, 2020. – Vol. 9 – No 4. – P. 53-61. – 0,94 печ. л. (авт. 0,23 печ. л.)

47 Turishcheva, T.B. Functional application of the internal control system in autonomous institutions/L.A.Chaykovskaya; T.B.Turishcheva; R.G.Akhmadeev // BULLETIN OF THE NATIONAL ACADEMY OF SCIENCES OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN, 2020. – Vol. 1. – P. 163-171 – 1,05 печ. л. (авт. 0,35 печ. л.)

48 Turishcheva, T.B. Subordinate control as an element of implementation in the internal control system of autonomous clinical/T.B.Turishcheva, L.A.Chaykovskaya, N.A.Alekhina [et al.] – Текст: электронный // International Journal of Pharmaceutical Research. – 2020. – Vol. 99. – № 1. – P. 3395-3405. – 0,90 печ. л. (авт. 0,15 печ. л.)