Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

На правах рукописи

Турищева Татьяна Борисовна

Теория и методология внутреннего контроля в автономных учреждениях

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

Диссертация на соискание ученой степени доктора
экономических наук

Научный консультант –
доктор экономических наук, доцент
Петров Александр Михайлович

Москва – 2021

Оглавление

Введение 5

Глава 1 Современная парадигма внутреннего контроля в автономных учреждениях 15

1.1 Автономные учреждения в системе бюджетных отношений Российской Федерации и их финансовое обеспечение 15

1.2 Концептуальные подходы к организации системы внутреннего контроля ... 28

1.3 Исследование нормативно-правового обеспечения развития системы внутреннего контроля 49

Глава 2 Теоретические основы внутреннего контроля деятельности автономных учреждений 55

2.1 Развитие механизмов внутреннего контроля деятельности автономных учреждений 55

2.2 Подходы к построению системы внутреннего контроля автономных учреждений 76

2.3 Совершенствование инструментария внутреннего контроля автономных учреждений 95

Глава 3 Методологические аспекты построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях 108

3.1 Сравнительное исследование российских и международных подходов к построению и проведению внутреннего контроля 108

3.2 Принципы и особенности построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях 126

3.3 Информационные потоки в системе внутреннего контроля автономных учреждений и их влияние на ее эффективность 145

Глава 4 Методические положения построения эффективной системы внутреннего контроля в автономных учреждениях 164

4.1 Системы оценки функционирования внутреннего контроля в автономных учреждениях 164

4.2 Моделирование системы внутреннего контроля автономных учреждений 192

4.3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля в автономных учреждениях 197

Глава 5 Адаптация методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях 215

5.1 Методическое обеспечение процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономных учреждений 215

5.2 Методика оценки эффективности деятельности автономных учреждений с учетом риск-ориентированного подхода 224

5.3 Применение методического инструментария внутреннего контроля в управлении автономными учреждениями 242

Заключение 256

Список литературы 299

Приложение А (справочное) Характеристики определений внутреннего контроля **327**

Приложение Б (справочное) Процедурные аспекты внутреннего контроля автономного учреждения **333**

Приложение В (рекомендуемое) Систематизация положений нормативно-правовых актов **334**

Приложение Г (рекомендуемое) Предлагаемый перечень контрольных процедур, реализуемых главными распорядителями бюджетных средств по вопросам, связанным с обеспечением соблюдения условий, целей и порядка предоставления субсидий автономным учреждениям **339**

Приложение Д (рекомендуемое) Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – определение внутреннего контроля **344**

Приложение Е (справочное) Карта внутреннего аудита **349**

Приложение Ж (рекомендуемое) Характеристика основных элементов, составляющих основу организации и проведения внутреннего контроля в учреждениях **350**

Приложение И (рекомендуемое) Стандарт оценки надежности внутреннего контроля (фрагмент) **359**

Приложение К (обязательное) Типовое положение об организации и проведении внутреннего контроля в автономном учреждении **373**

Приложение Л (рекомендуемое) Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внутреннего контроля автономного учреждения **401**

Приложение М (рекомендуемое) Классификация рисков автономного учреждения **417**

Приложение Н (рекомендуемое) Методические рекомендации по проведению внутреннего контроля в автономном учреждении **419**

Приложение П (справочное) Матрица рисков **421**

Введение

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. Среди них: 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 также 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 в рассмотрении 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. Эбеля, 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. Ивашечкиной, 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. Мокрецовой, Р. В. Пашкова, Т. М. Садыковой, О. А. Соболевой, Р. В. Треушникова, 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 том числе 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. Рогуленко, Т. Ю. Серебряковой, Е. А. Федченко и др. Однако в этих работах не в полной мере обозначены специфические характеристики СВК в автономных учреждениях, что обусловливает 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. Булыги, 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 исследования заключается в развитии 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;

– сформировать механизм взаимодействия направлений функционирования автономного учреждения посредством ключевых показателей деятельности и процедур внутреннего контроля автономного учреждения;

– разработать методику оценки эффективности СВК автономного учреждения на основе риск-ориентированного подхода управления рисками.

Объектом исследования являются современная теория, методология и практика контрольной деятельности, осуществляемой в автономных учреждениях.

Предметом исследования выступают теоретико-методологические и организационно-методические положения СВК.

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, обобщения 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. Исследование выполнено 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: основных (концептуальное видение; контрольная среда и процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка рисков и оценка эффективности внутреннего контроля), дополнительных (объект, предмет, субъект), а также решением методологических вопросов в части формирования указанных компонент, позволивших 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 со 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 значимость исследования. Теоретическое значение имеет разработанная концепция внутреннего контроля, содержащая научное обоснование теоретико-методологических аспектов и методик СВК, что вносит существенный вклад в части развития теории и методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке комплексного методического обеспечения СВК автономных учреждений, которое включает: алгоритм формирования СВК с раскрытием 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). Преимуществом предложенного методического инструментария является возможность его использования при проведении проверок как внешними контрольными органами, так и СВК автономного учреждения.

Апробация результатов исследования. 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 по дисциплине «Внутренний контроль и аудит» на программах магистратуры финансового факультета, а также научной деятельности кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, базовой кафедры государственного финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», департаментом аудита и корпоративной отчетности ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» при выполнении научно-исследовательских работ, грантов и хозрасчетных тем, в том числе: «Постановка управленческого учета в РЭУ им. Г. В. Плеханова (заказчик ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова, договор № 32 от 12.10.2016), «Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов» (заказчик – ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», договор № 45 от 12.09.2017).

Апробация результатов диссертационного исследования проходила на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях, профессиональных семинарах, международных межвузовских научно-практических конференциях (Сочи, 2002 г., 2004 г.; Воронеж, 2008 г., 2014; Тольятти, 2008 г.; Тамбов, 2014 г.; Казахстан, г. Караганда, 2017; Россия, Москва, 2012-2021 г.), международных научно-методических конференциях (Россия, Москва, с 2013 г. по 2021 г. включительно), научных форумах (Россия, Москва, РЭУ им. Г. В. Плеханова, 2016, 2017, 2018, 2019; Россия, Москва, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2010, 2013, 2014, 2017, 2018, 2019, 2020).

Публикации. Основные положения диссертации 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 публикации объемом 3,52 печ. л. (авторских 0,94 печ. л.) в периодических изданиях, индексируемых в Scopus и Web of Science.

Структура диссертационной работы предопределена логикой научного исследования и представлена введением, пятью главами, заключением, списком использованных источников в количестве 218 наименований и 13 приложениями. Текст работы изложен на 421 странице, содержит 25 таблиц и 53 рисунка.

Глава 1 Современная парадигма внутреннего контроля в автономных учреждениях

1.1 Автономные учреждения в системе бюджетных отношений Российской Федерации и их финансовое обеспечение

Автономные учреждения играют важную роль в системе бюджетных отношений России. «Учреждением, согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации, признается унитарная некоммерческая организация, создаваемая физическим или юридическим лицом как частное учреждение либо органами федеральной власти, субъектами Российской Федерации, органами муниципальной власти как государственное или муниципальное учреждение» [33]. Государственным и муниципальным учреждениям присущи следующие типы: казенные, бюджетные и автономные учреждения (рисунок 1.1).

Рисунок 1.1 – Виды учреждений в Российской Федерации

Источник: составлено автором по материалам [33].

В рамках трансформации стратегических направлений функционирования государственных (муниципальных) учреждений, сопряженной с изменением

законодательства, последовавшего в связи со вступлением в силу ряда нормативно-правовых актов [80], 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 услуг больший набор инструментов, что позволяет признать их деятельность (несмотря на то, что она реализуется в бюджетной сфере), обладающую значительной финансовой, имущественной и хозяйственной самостоятельностью.

В таблице 1.1 приведем данные о количестве государственных (муниципальных) учреждений с 2017 по 2020 год.

Как следует из данных таблицы 1.1, на 1 января 2020 года в общей структуре учреждений количество казенных образований на территории Российской Федерации составляет 46,2 %, бюджетных учреждений – 45,6 %, автономных – 8,2 % [122]. 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 год 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.

Таблица 1.1 – 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, %	Количество	Удельный вес, %	Количество	Удельный вес, %	Количество	Удельный вес, %
Казенные – всего, в том числе	108 215	45,0	104 994	46,1	102 300	46,1	99 954	46,2
государственные	24 164	10,0	23 421	10,3	22 949	10,3	22 410	10,4
муниципальные	84 051	35,0	81 573	35,8	79 351	35,8	77 544	35,8
Бюджетные – всего, в том числе	115 194	47,9	105 458	46,3	101 938	45,9	98 732	45,6
государственные	27 915	11,6	26 593	11,7	25 696	11,5	25 100	11,6
муниципальные	87 279	36,3	78 865	34,6	76 242	34,4	73 632	34,0
Автономные – всего, в том числе	16 956	7,1	17 485	7,7	17 657	8,0	17 846	8,2
государственные	4 570	1,9	4 741	2,1	4 746	2,2	4 665	2,1
муниципальные	12 386	5,2	12 744	5,6	12 911	5,8	13 181	6,1
Всего	240 365	100	227 937	100,0	221 895	100,0	216 532	100,0
государственные	56 649	23,6	54 755	24,0	53 391	24,1	52 175	24,1
муниципальные	183 716	76,4	173 182	76,0	168 504	75,9	164 357	75,9

Источник: составлено автором по материалам [122].

Исходя из того факта, что рост автономных учреждений обеспечивается прежде всего за счет роста числа муниципальных автономных учреждений, заслуживает интереса рассмотрение раздельно структуры учреждений – государственных и муниципальных по видам (типам) (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Структура государственных и муниципальных учреждений по типам (ед.)

Типы учреждений	На 01.01. 2017	На 01.01. 2018	На 01.01. 2019	На 01.01. 2020	Изменение за 2017–2020 (+, –)	Изменение за 2019–2020 (+, –)
Всего учреждений, в том числе	4 356 758	4 163 911	3 841 708	3 477 540	–879 218,0	–364 168
частные	4 122 214	3 935 974	3 619 813	3 261 008	–861 206,0	–358 805
государственные и муниципальные, из них	234 544	227 937	221 895	216 532	–18 012,0	–5 363
государственные, в том числе	56 509	54 755	53 391	52 175	–4 334,0	–1 216
казенные	24 128	23 421	22 949	22 410	–1 718,0	–539
бюджетные	27 699	26 593	25 696	25 100	–2 599,0	–596
автономные	4 682	4 741	4 746	4 665	–17,0	–81
муниципальные, в том числе	178 035	173 182	168 504	164 357	–13 678,0	–4 147
казенные	82 828	81 573	79 351	77 544	–5 284,0	–1 807
бюджетные	82 678	78 865	76 242	73 632	-9046,0	–2 610
автономные	12 529	12 744	12 911	13 181	652,0	270

Источник: составлено автором по материалам [122].

Как следует из данных таблицы 1.2, за 2017–2020 годы в составе государственных и муниципальных учреждений наблюдался рост только автономных учреждений в муниципальных на 652 единиц, при уменьшении числа как в целом учреждений на 18 012 единиц, так и прежде всего бюджетных государственных на – 4 334 единиц и муниципальных – на –13 678 единиц.

Именно тенденция роста абсолютного числа и удельного веса автономных учреждений (таблицы 1.1 и 1.2), 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 1.3), необходимая для характеристики тенденции развития и сравнительного анализа учреждений.

Таблица 1.3 – Сводные данные о количестве государственных (муниципальных) учреждений социальной сферы на 01.09.2021

Сфера	Тип учреждений по состоянию на 01.09.2021				Удельный вес, %
	казенные	бюджетные	автономные	Итого	
Здравоохранение	467	15 966	983	17 416	6,5
Культура	2 095	50 521	5 484	58 100	21,5
Наука	2	40	113	155	0,1
Образование	8 527	138 640	23 146	170 313	63,1
Предоставление социальных услуг	867	7 655	2 610	11 132	4,1
СМИ	11	1 094	2 231	3 336	1,2
Физкультура и спорт	173	3 281	2 610	6 064	2,2
Занятость населения	1 174	1 292	227	2 693	1,1
МФЦ	27	219	416	661	0,2
Всего	13 344	218 706	37 821	269 871	100,0

Источник: составлено автором по материалам [36].

Как видно из данных таблицы 1.3, основной удельный вес в составе всех автономных учреждений (63,1 %) приходится на сферу образования. Дополнительным подтверждением преимущественного числа образовательных учреждений служит 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.

Ключевые особенности организации деятельности автономных учреждений, определяющие специфику контрольных механизмов, сгруппированы и представлены на рисунке 1.2.

Анализ информации, представленной на рисунке 1.2, характеризующей деятельность государственных учреждений, позволяет констатировать, что наибольшее сходство применяемых организационных механизмов наблюдается между автономными и бюджетными учреждениями, в то время как казенные учреждения обладают гораздо меньшей финансовой и хозяйственной независимостью, что подтверждается тем фактом, что их приносящая доход деятельность может осуществляться исключительно при условии, что возможность ее проведения зафиксирована в учредительном документе, а полученные средства будут перечисляться, и учитываться в составе доходов соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

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 своей деятельности в средствах массовой информации СМИ;

– необходимость уплаты госпошлины, согласно гл. 25.3 НК РФ [74];

– необходимость начисления квартальных авансовых платежей по налогу на прибыль;

– особенности бюджетного учета автономных учреждений.

Статус государственного или муниципального учреждения	Российская Федерация, субъект Российской Федерации или муниципальное образование – собственник имущества	Работодатель руководителя учреждения – учредитель учреждения	Исполнение государственного (муниципального) задания на оказание услуг (работ) в обязательном порядке	Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания путем предоставления бюджетных ассигнований в виде субсидий
Сохранность имущества (в том числе денежных средств), закрепленного за учреждением, при создании учреждения данного типа	Достаточность имущества (в том числе денежных средств), закрепляемого за учреждением, для обеспечения возможности вести деятельность, предусмотренную его уставом, и нести ответственность по обязательствам	Учреждение отвечает по своим обязательствам, закрепленным за ним имуществом (за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества)	Отсутствие права самостоятельно распоряжаться особо ценным движимым имуществом и недвижимым имуществом, закрепленным за учреждением учредителем или приобретенным на средства собственника	Наличие права распоряжаться самостоятельно имуществом, которое на оперативном управлении (кроме особо ценного движимого имущества и недвижимого имущества)
Наличие права заключать крупные сделки, сделки с ценными бумагами и размещать средства на депозитах	Необязательность торгов при заключении договоров аренды, договоров безвозмездного пользования и иных договоров, при которых осуществляется переход права владения и (или) пользования движимым государственным и муниципальным имуществом	Наличие права иметь лицевой счет в территориальном органе Федерального казначейства или финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования)	Наличие права иметь счет в коммерческом банке (кредитной организации)	Наличие права осуществлять приносящую доход деятельность, если она прописана в уставе
Необязательность торгов при заключении договоров аренды, договоров безвозмездного пользования и иных договоров, при которых осуществляется переход права владения и (или) пользования движимым государственным и муниципальным имуществом	Зачисление доходов от оказания платных услуг и приобретенное за их счет имущество в самостоятельное распоряжение учреждения	Поступление доходов от всей деятельности, включая оказание платных услуг, в самостоятельное распоряжение	Наличие права участвовать в капитале некоммерческих организаций с согласия учредителя (собственника)	Наличие права участвовать в капитале других юридических лиц с согласия учредителя (собственника), совершать сделки с ценными бумагами

Рисунок 1.2 – Ключевые особенности организации деятельности автономных учреждений

Источник: составлено автором по материалам [20; 33; 80; 82].

Оценивая отличительные особенности деятельности автономных учреждений, следует выделить ряд специфических черт, которые могут быть рассмотрены в качестве определенных преимуществ функционирования подобного типа учреждений:

– самостоятельность автономных учреждений в отношении принятия управленческих решений, определяющих варианты использования доходов автономного учреждения, которые остаются в его распоряжении, формируя финансовое обеспечение для достижения поставленных стратегических целей и решения тактических задач;

– возможность, предусмотренная для автономных учреждений, привлекать кредитные ресурсы, что связано с открытием и обслуживанием соответствующих счетов в кредитных учреждениях;

– возможность, предусмотренная для автономных учреждений, размещать средства на депозитах, а также становиться участниками сделок с ценными бумагами;

– права, предоставленные автономным учреждениям, вносить денежные средства, а также иное имущество в качестве взносов в уставный (складочный) капитал других юридических лиц, передавать имущество в рамках реализации функций учредителей (участников), участвовать в организации конкурсов, заключать соглашения (договоры) с социальными партнерами;

– ответственность автономных учреждений, предусматривающая компенсацию ущерба (выплату по долгам) исходя из стоимости имущества, находящегося в распоряжении автономного учреждения на праве оперативного управления, за исключением недвижимого имущества автономного учреждения, а также имущества, учитываемого в составе особо ценного движимого имущества, закрепленного учредителем за автономным учреждением, либо приобретенного за счет его средств, что обеспечивает исключение подобного имущества из состава имущества, участвующего в процедуре взыскания по долгам, в случае наложения ареста, однако при отсутствии имущества у автономного учреждения процедура изъятия имущества за долги не предусмотрена законодательством [33];

– возможность изменения типа автономного учреждения;

– невозможность банкротства автономных учреждений [33; 80; 82; 87].

Анализ специфики финансирования деятельности автономных учреждений позволяет выделить ряд аспектов, определенных пунктом 3 статьи 4 ФЗ-174 [87], в соответствии с требованиями которого в составе направлений расходования бюджетных средств выделяются расходы автономных учреждений (рисунок 1.3).

Рисунок 1.3 – Расходы автономных учреждений в составе направлений расходования бюджетных средств

Источник: составлено автором по материалам [87].

Базовым инструментом механизма финансового обеспечения деятельности автономных учреждений является предоставление субсидии, выделяемой из бюджета определенного уровня, за счет которой реализуются мероприятия, предусмотренные государственным (муниципальным) заданием, а требования к процессам ее предоставления и использования регламентируются статьей 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации [20]. Таким образом, в качественно значимой особенности механизма финансового обеспечения деятельности автономного учреждения следует выделить целевой характер предоставления финансирования, выделяемого в форме целевой субсидии, направления использования которой должны четко коррелировать с видами деятельности, установленными для конкретного автономного учреждения, а также соответствовать элементам государственного (муниципального) задания, предусматривающего деятельность по оказанию определенных услуг и выполнению соответствующих работ, которые могут реализовываться на платной основе.

Оценивая источники и предусмотренные законодательством формы предоставления финансирования деятельности автономных учреждений, следует отметить:

1) субсидии, за счет которых осуществляется финансирование расходов на выполнение автономным учреждением государственного (муниципального) задания;

2) субсидии, за счет которых осуществляется финансирование расходов на выполнение определенных видов деятельности (иных видов), а также на проведение мероприятий, направленных на развитие учреждения и совершенствование его функционирования;

3) средства, полученные автономным учреждением в качестве доходов от платных услуг, соответствующих утвержденным видам деятельности;

4) средства, полученные автономным учреждением в качестве грантов, включая денежные средства, направляемые спонсорами на финансирование определенных мероприятий, реализуемых автономными учреждениями, включая

добровольные взносы на цели, предусмотренные требованиями законодательства [55].

Целевой характер финансирования, использование которого должно обеспечивать в первую очередь выполнение мероприятий, определенных в государственном (муниципальном) задании, обосновывает значимость исследования его содержания, и необходимость раскрытия его элементов, в качестве которых выступают:

– перечень работ, а также качественные и количественные характеристики, определяющие объем работ и оказываемых государственных услуг;

– перечень заказчиков и потребителей оказываемых услуг и выполняемых в ходе выполнения государственного (муниципального) задания работ;

– предельные значения, определяющие стоимость (цены, тарифы) оказания услуг (выполнение работ), предоставляемых потребителям, при условии возможности их предоставления на платной основе;

– принципы ценообразования, используемые при определении цен (тарифов), учитывающие показатели, определяющие предельные значения ценовых категорий;

– инструментарий контроля, применяемый в отношении показателей, характеризующих результаты выполнения мероприятий, предусмотренных государственным заданием;

– совокупность требований, установленных в рамках положений нормативных документов, определяющих состав, содержание, принципы подготовки и представления отчетности, отражающей результаты выполнения автономным учреждением государственного задания [85].

Компонентом функционирования механизма реализации государственного задания служит процесс формирования и предоставления финансового обеспечения, являющегося необходимым условием реализации всех запланированных мероприятий на высоком качественном уровне. В состав расходов автономного учреждения, под покрытие которых выделяются денежные средства из бюджетов различного уровня, входят расходы на содержание

имущества, включая объекты недвижимого и особо ценного движимого имущества; расходы на уплату налогов, с необходимостью уплаты которых сопряжен процесс пользования имуществом; расходы на организацию мероприятий, целью которых является внедрение элементов, обеспечивающих развитие автономных учреждений, целесообразность применения которых санкционируется учредителем [85], который, в свою очередь, обеспечивает формирование действенных и эффективных механизмов финансового обеспечения деятельности автономных учреждений, позволяющих осуществлять реализацию мероприятий, предусмотренных государственными заданиями с соблюдением всех запланированных параметров и характеристик на высоком качественном уровне [82; 87].

Основной формой предоставления финансирования автономному учреждению выступает выделение субсидии, которая носит целевой характер, и предназначена для покрытия расходов, связанных с возмещением нормативных затрат, связанных с содержанием имущества, уплатой налогов, иными расходами. Важным с позиции формирования контрольных механизмов и планирования контрольных процедур вопросом является процесс оказания автономным учреждением платных услуг, выполнение которых предусмотрено законодательством. Следует учесть, что объем субсидии, сумма перечисляемых бюджетных средств определяется исходя из стоимости платных услуг, выполнение которых предполагается в течение определенного периода. Таким образом, возникает необходимость расчета показателя, характеризующего необходимый объем финансового обеспечения, в основе которого лежит прогнозная величина. В свою очередь, величина затрат (нормативных затрат), связанных с оказанием услуг, подлежит уменьшению на объем доходов от платной деятельности автономного учреждения [85].

С позиции организации контрольных механизмов, особенно в рамках процессов предварительного контроля, крайне важным моментом является разработка методического инструментария, позволяющего наиболее точно определять величину потенциальных доходов автономного учреждения, связанных

с оказанием платных услуг, а также учитывать влияние факторов риска на динамику доходов экономического субъекта.

Документальным основанием предоставления финансового обеспечения автономному учреждению для реализации государственного задания является соглашение, которое закрепляет за участниками процесса, в качестве которых фигурируют само учреждение и его учредитель, определенные в рамках требований законодательства права и обязанности, а также определяет степень ответственности сторон, включая отдельные меры за неисполнение обязательств, а также содержит информацию относительно механизма перечисления субсидии (отражается информация об объеме и периодичности поступления средств в течение финансового года).

Механизм финансового обеспечения предусматривает перечисление денежных средств на счет автономного учреждения, который может быть открыт либо в коммерческом банке, либо в финансовом органе регионального или муниципального уровня, либо в территориальном органе Федерального казначейства. Состав требований к процессу перечисления субсидии автономным учреждениям определяется с учетом положений внутренних нормативно-правовых документов учреждения, где определены и детализированы сведения о порядке расчета объема субсидии, периодичности ее перечисления в течение финансового года, указаны принципы формирования графика, в соответствии с которым направляются средства, а также раскрыты элементы механизма взаимодействия отдельных структурных подразделений в качестве участников механизма по предоставлению и получению субсидии.

Периодичность перечисления средств определяется в графике, однако в соответствии с требованиями внутренних документов автономных учреждений переводы, как правило, производятся не реже одного раза в квартал в размере определенной суммы, не превышающей: «в течение первого квартала 25 процентов годового размера субсидии; в течение первого полугодия 50 процентов годового размера субсидии; в течение девяти месяцев 75 процентов годового размера субсидии» [20]. Следует также отметить вопрос изменения статуса средств,

перечисляемых в форме субсидии, предоставленной на выполнение государственного задания, состоящий в том, что по итогу списания суммы субсидии в полном объеме с единого счета бюджета, и происходящего в дальнейшем зачисления выделенных сумм на счет автономного учреждения, перечисленные средства теряют статус бюджетных.

Оценивая преимущества и недостатки деятельности автономных учреждений в сравнении с государственными учреждениями другого типа, к которым относятся бюджетные и казенные учреждения, позволяет в качестве конкурентных преимуществ автономных учреждений обозначить широкий спектр финансовых возможностей и разнообразие инструментальных средств и организационных механизмов, право применения которых предоставлено им в рамках действующего законодательства. Следует отметить, 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.

Функциональные особенности деятельности автономных учреждений определяют 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 государственного (муниципального) задания, а также покрытия расходов, связанных с использованием имущества.

1.2 Концептуальные подходы к организации системы внутреннего контроля

Необходимость организации внутреннего контроля в экономических субъектах определена в качестве императивной нормы в статье 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [78], а его нормативной базой, применительно к

функционированию автономных учреждений, выступает совокупность нормативных правовых актов, регламентирующих механизмы осуществления внутреннего финансового контроля, в методологии, сформированной в рамках бюджетного законодательства. «Объектами внутреннего контроля при этом выступают факты хозяйственной жизни, совершаемые автономными учреждениями в рамках своей текущей деятельности, в том числе при выполнении элементов государственного (муниципального) задания» [78]. Кроме того, роль внутреннего контроля совершенных фактов хозяйственной жизни опосредованно затронута в стандартах государственного сектора (далее – СГС), определяющих требования к бухгалтерскому учету учреждений, организаций, функционирующих в бюджетной сфере. Так, в пункте 23 СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» определены критерии принятия первичных документов к учету исключительно по результатам применения в отношении них процедур внутреннего контроля, именно в этом случае данные о совершаемых фактах хозяйственной жизни, при условии «надлежащего составления первичных учетных документов» [104], могут быть отражены в регистрах бухгалтерского учета. В рамках требований законодательства, регулирующего порядок ведения бухгалтерского учета в автономных учреждениях, в том числе относительно принятия данных первичных документов к учету, в качестве обязательного признака также обозначена необходимость их проверки с применением инструментария внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Тем самым подтверждается обязательный характер внедрения механизмов внутреннего контроля в практическую составляющую деятельности автономных учреждений [57].

Формирование эффективной действенной системы внутреннего контроля, способной обеспечить значительную оптимизацию процессов функционирования экономического субъекта, является длительным и трудоемким процессом, связанным с привлечением необходимого объема ресурсов, причем не только финансового характера, но также и интеллектуальных, задача которых состоит в формировании методического обеспечения, позволяющего реализовать цели и

задачи внутреннего контроля и выполнить контрольные мероприятия на высоком качественном уровне, что предполагает выполнение следующих организационных стадий:

– анализ действующей нормативно-правовой базы, определяющей требования и регламентирующей отдельные аспекты внутреннего контроля в автономных учреждениях;

– исследование внешних и внутренних факторов, определяющих особенности деятельности автономного учреждения, включая организационную структуру и особенности взаимосвязей между подразделениями;

– формирование методического инструментария, отражающего целевую направленность и раскрывающего специфику решения практических задач внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, в рамках функционала автономных учреждений;

– построение организационного механизма, обеспечивающего эффективное взаимодействие структурных подразделений (отделов, служб), а также функциональные взаимосвязи в рамках бизнес-процессов и центров ответственности;

– обеспечение автономного учреждения необходимым количеством квалифицированного персонала, обладающего соответствующими профессиональными компетенциями в областях знаний, затрагивающих компетентностную траекторию внутреннего контроля;

– организация процесса планирования контрольных мероприятий, предусмотренных целевой направленностью внутреннего контроля.

Процесс построения системы внутреннего контроля на уровне отдельного экономического субъекта следует организовывать в соответствии с определенными этапами хозяйственного цикла, в состав которых, как отмечает Т. В. Каковкина, следует включать: планирование, организацию и регулирование, бухгалтерский учет и анализ, что формирует алгоритм, представленный на рисунке 1.4 [38].

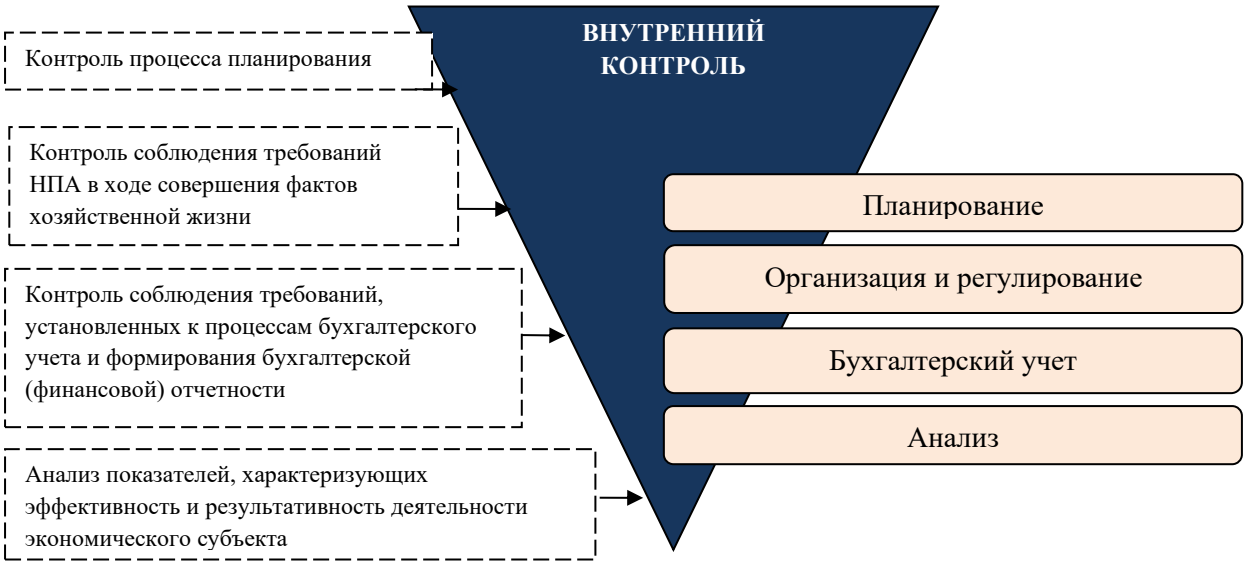

Рисунок 1.4 – Взаимодействие инструментов внутреннего контроля в рамках хозяйственного цикла экономического субъекта

Источник: составлено автором по материалам [38].

Схема реализации хозяйственного процесса, представленная на рисунке 1.4, позволяет констатировать циклический характер хозяйственного процесса, а также необходимость соблюдения принципа системности при организации взаимодействия между элементами, в состав которых включается внутренний контроль, ключевой функцией которого является формирование и предоставление, и обеспечение остальных элементов системы управления информацией. Таким образом, внутренний контроль следует рассматривать в качестве элемента системы управления экономическим субъектом, ключевой функцией которого следует считать информационную.

Как и любой вид контроля, внутренний контроль основан на формировании проблемной области, представляющей собой совокупность актуальных для деятельности автономных учреждений проблем, для решения которых необходимо применение комплексного подхода, предполагающего формирование методического обеспечения, использование которого позволит выработать механизмы противодействия негативным ситуациям, влияние которых обусловлено воздействием внутренних и внешних факторов риска.

Компиляция аспектов, формирующих проблемные области, на которые должно быть направлено воздействие контрольных механизмов внутреннего контроля, представлена на рисунке 1.5.

Рисунок 1.5 – Комплексный подход к организации системы внутреннего контроля в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

Предлагаемый комплексный подход к организации внутреннего контроля, в отличие от действующей организации внутреннего контроля и позиций таких авторов, как Н. Д. Горюнова, О. Е. Качкова, А. В. Порфирьева [31] и др., представляет организованную и последовательную практику формирования системы внутреннего контроля в автономных учреждениях с учетом постановки проблемных вопросов.

Согласно представленной последовательной цепи в своей практической деятельности в автономном учреждении проблемы состоят в следующем:

изначально формируется концепция внутреннего контроля, далее, создается модель, предлагается механизм оценки эффективности и создается методика разработки процедур внутреннего контроля. Такой подход с указанием проблемных вопросов в организации СВК позволит создать его эффективную систему.

В соответствии с вышеизложенным, концептуальное видение внутреннего контроля в автономных учреждениях, по нашему мнению, может базироваться на основных положениях зарубежных концепций внутреннего контроля, таких как COSO [199], COBIT [129], SAC [37], SAS 55 и SAS 78 [177], 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» [45], концепциях и положениях организации внутреннего контроля, например, «Концепции организации системы внутреннего контроля для некредитных финансовых организаций» [57] Центрального банка России.

При этом надо заметить, что следует учитывать специфику данных нормативных документов по внутреннему контролю, которые разработаны, соответственно, для коммерческих организаций и тот факт, что для некоммерческих организаций, в том числе для государственных учреждений пока не выработаны федеральные нормативно-правовые акты по организации внутреннего контроля.

С учетом изложенных в этих документах базовых положений внутреннего контроля, концепция внутреннего контроля автономного учреждения может представлять систему подходов к определению содержания (понимания) внутреннего контроля, принципов, целей, задач, методов и элементов внутреннего контроля.

Анализ трактовок сущности внутреннего контроля позволил структурировать все высказывания в две большие группы – понимание

внутреннего контроля в широком смысле как системы, включающей составляющие компоненты, и понимание в узком смысле - отдельного процесса, функции, проверки, финансово-хозяйственной деятельности и один из этапов процесса управления (таблица 1.4). Детальная характеристика понятийного аппарата внутреннего контроля приведена в приложении А.

Таблица 1.4 – Современная трактовка дефиниции «внутренний контроль»

Авторы	Определение внутреннего контроля	
	узкое понимание	широкое понимание
Л. Парамонова, А. Д. Шеремет, Ю. Н. Воропаев, Г. И. Киперман, Б. С. Сурганов	–	Функция управления экономическим субъектом с подсистемами [118]
Л. А. Родина, О. В. Кучеренко, В. В. Завадская	–	Совокупность организационной структуры, методик и процедур [124]
Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова		Источник получения информации, необходимой для поддержания динамического равновесия всей системы управления [46]
Б. Н. Хосиев, К. А. Боцоева	Функция управления по проверке [185]	–
И. С. Богданович, О. А. Соболева	–	Система мер, организованных руководством [15]
Ю. А. Игошина, С. О. Шохин, Л. И. Воронина	Отдельная функция управления [39]	–
С. Булаев	Процесс управления деятельностью [16]	–
Г. В. Мокрецова	Система постоянного наблюдения и проверки работы [71]	–
М. В. Мельник	–	Функция управления, представляющая систему [68]
А. К. Макальская	–	Включает надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля [62]
В. Д. Андреев, С. В. Черемшанов	Форма контроля [7]	–
Л. В. Сотникова	–	Система мер

Авторы	Определение внутреннего контроля	
	узкое понимание	широкое понимание
В. И. Шлейников, В. М. Родионова	Деятельность по проверке	–
В. И. Венедиктова	Изучение аспектов деятельности	–
Н. Г. Белов	–	Совокупность мер и мероприятий
М. Я. Штейнман, Ю. А. Данилевский, Т. М. Мезенцева	Проверка должностными лицами и общественными организациями	–
В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин	Контроль руководителями, специалистами, штатными контролерами-ревизорами (аудиторами)	–
И.А. Белобжецкий	Самостоятельная функция управления	–
Т. И. Кисилевич [51]	Система контроля	–
В. И. Видяпин, И. Н. Барсукова	–	Системная совокупность процессов
Р. Адамс, Э. А. Аренс, Д. К. Лоббек	–	Проверки и оценки адекватности и эффективности других видов контроля. Три направления – среда контроля, учетная система, контрольные процедуры [2]
Дж. Робертсон	–	Система представляет собой процедуры и политику компании

Источник: составлено автором по материалам: [2; 7; 15; 16; 39; 51; 62; 68; 71; 118; 124; 185].

Анализ приведенных в таблице 1.4 терминологических категорий позволил сформулировать определение внутреннего контроля автономных учреждений – это комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных созданием достоверной среды контроля, реализуемой посредством формирования коммуникативной политики автономных учреждений, обеспечивающих сохранность их имущества и эффективное управление им [15]. Что касается принципов внутреннего контроля

автономного учреждения, то, как представляется автору исследования, они должны базироваться на руководящих базовых принципах [3], к которым относятся: научность; эффективность результатов; иерархия целей; объективность и справедливость формируемой информации; всесторонность и систематичность контрольных функций.

Дополнительно к этим базовым принципам внутреннего контроля, с учетом специфики его организации и функционирования в автономном учреждении, целесообразно добавить следующие:

– постоянство деятельности;

– независимость и беспрепятственное получение информации, необходимой при осуществлении функций внутреннего контроля;

– беспристрастность при формировании выводов по результатам внутреннего контроля;

– профессиональная компетентность участников процессов внутреннего контроля.

Задачи внутреннего контроля автономного учреждения должны иметь определенные направления (рисунок 1.6).

Реализация внутреннего контроля в автономном учреждении невозможна 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.

Важнейшей составляющей концепции внутреннего контроля в автономном учреждении является выработка компонентного построения системы внутреннего контроля. Следует заметить, что среди ученых и практиков, как и в нормативно-правовых документах, отсутствует единый подход относительно необходимого

количества компонентов системы, содержания элементов системы внутреннего контроля.

Рисунок 1.6 – Направления задач внутреннего контроля автономного учреждения

Источник: составлено автором.

В таблице 1.5 представлены результаты компиляции методологических разработок и положений нормативных документов, раскрывающих структуру и компонентное построение систем внутреннего контроля. По проведенному анализу и дискуссионности 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 [199], а также системные компоненты, раскрытые в российских нормативно-правовых документах,

регулирующих организационные и методические аспекты внутреннего контроля, считаем, 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, по нашему мнению, для эффективного функционирования автономного учреждения компонентный состав системы контроля должен включать ряд дополнительных компонентов: объект, предмет, субъекты внутреннего контроля. Это позволит уточнить основополагающие характеристики внутреннего контроля, выстроить систему взаимодействия структурных подразделений экономического субъекта в рамках достижения целевой стратегии внутреннего контроля автономного учреждения.

Рассмотрим более подробно предлагаемый компонентный состав СВК автономного учреждения.

Объект внутреннего контроля – это совокупность фактов хозяйственной жизни автономных учреждений в целом и отдельных видов их деятельности, а также относящихся к функционированию отдельных структурных подразделений.

Таблица 1.5 – Обобщение различных подходов к компонентному составу СВК

Основание	Число элементов	Элементы системы внутреннего контроля
COSO	5	Контрольная среда; оценка рисков; контролирующие мероприятия; внутренние коммуникации и мониторинг [200]
Международный стандарт аудита № 315	5	Контрольная среда; процесс оценки рисков в организации; контрольные действия, значимые для проводимого аудита; мониторинг средств контроля [66]
Информация Минфина Российской Федерации № ПЗ -11/2013	5	Контрольная среда; оценка рисков; процедуры внутреннего контроля; информация и коммуникация; оценка внутреннего контроля [45]

Основание	Число элементов	Элементы системы внутреннего контроля
В. В. Бурцев	9	Субъект контроля; объект контроля; принципы контроля; метод (методики) контроля; техника и технология контроля; процесс контроля; сбор и обработка исходных данных для проведения контроля; результат контроля и затраты на его осуществление; субъект, принимающий решение по результатам контроля [19]
М. В. Мельник	5	Субъект контроля; субъект, принимающий решения по результатам контроля; объект контроля; предмет контроля; цель контроля [67]
Е. Колесникова	7	Организационная структура и иерархия подчиненности персонала на разных уровнях принятия решений; функции, полномочия, совокупность задач и целей отдельных структурных подразделений; должностные инструкции сотрудников, осуществляющих внутренний контроль; процедуры проведения контроля; порядок стандартизации профессионального уровня; способы контроля профессионального уровня знаний сотрудников службы внутреннего контроля; сроки, формы и периодичность составления отчетности для коммуникативных целей [54]
В. Кундиус	7	Контрольная среда; оценка рисков и управление ими; совокупность методов и процедур контроля, мониторинг самой системы внутреннего контроля; обязательное документирование; средства контроля и оценка результатов [60]
Н. Г. Белов, Н. Н. Карзаева	5	Средства контроля и процедуры контроля, субъект контроля, контрольная среда; информационная система [13; 47]

Источник: составлено автором по материалам: [13; 19; 45; 47; 54; 60; 66; 67; 200].

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 государственного (муниципального) задания. 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 [38].

Наиболее целесообразной формой реализации контрольных полномочий субъектами внутреннего контроля может считаться внутренний аудит, организованный путем выделения отдельного структурного подразделения (должностное лицо) в структуре автономного учреждения, в функции которого, будет, входит проведение внутренних аудиторских проверок, обеспечивающих соблюдение принципов системности, законности, независимости и объективности. Направленность внутренних аудиторских проверок может затрагивать вопросы функционирования отдельные служб и структурных подразделений, реализующих бухгалтерскую, кадровую, плановую, финансовую и другие функции.

Контрольная среда внутреннего контроля представляет собой совокупность базовых принципов, организационных подходов, определяющих концепцию деятельности руководства автономного учреждения по организации и обеспечению функционирования СВК в соответствии с требованиями к организационным характеристикам внутреннего контроля, практические действия руководства автономного учреждения, направленные на повышение эффективности механизмов внутреннего контроля. В качестве элементов контрольную среду формируют:

– стиль управления и принципы;

– 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 российского законодательства, отражающих требования, предъявляемые к автономным учреждениям [51].

Контрольная среда, как компонент системы внутреннего контроля, представляет собой основу для формирования остальных элементов, процессов, процедур внутреннего контроля, определяя базовые показатели, характеризующие ее эффективность.

Системным компонентом, отражающим конкретные действия, осуществляемые в ходе реализации СВК, выступает совокупность процедур внутреннего контроля. Процедуры внутреннего контроля автономного учреждения представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей.

К основным контрольным процедурам относятся: документальное оформление, санкционирование хозяйственных операций, сверка данных, физический контроль, надзор и др., и все они направлены на снижение рискованности хозяйственных операций. Подробная характеристика процедур приведена в приложении Б.

Существенное значение и важную роль в формировании методического инструментария внутреннего контроля приобретают аналитические процедуры, которые применяются относительно широкого спектра действий и видов деятельности автономного учреждения. Аналитические процедуры могут быть направлены на исследование управленческой информации как в целом по

учреждению, так и по его отдельным структурным подразделениям. Следует отметить, что методы и приемы, применяемые в ходе выполнения контрольных процедур, в том числе и аналитического характера, определяются субъектом контроля самостоятельно, что соответствует базовым принципам большинства видов и организационных форм контрольной и аудиторской деятельности.

Своевременное предоставление качественной, достоверной и надежной информации, отражающей результаты контрольных процедур, позволяет сформировать основу как для сотрудников, так и внешних контрагентов (потребителей и поставщиков) для принятия верных экономических решений, что является доказательством наличия в автономном учреждении эффективного внутреннего контроля, позволяющего обеспечить предупреждение и выявление факторов, связанных с искажениями бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов мошенничества. Основным источником информации для принятия управленческих и экономических решений, основанных на результатах работы системы внутреннего контроля являются информационные ресурсы автономного учреждения, а основным показателем, характеризующим ее эффективность, является качество хранимой и обрабатываемой в них информации, которая, в свою очередь, оказывает существенное влияние на эффективность принимаемых управленческих решений.

Большую роль в организации системы внутреннего контроля играют характеристики применяемого информационного обеспечения (программы и технические средства, цифровые инструменты), которые в настоящее время во многом определяют основу инструментария внутреннего контроля. В ряде случаев применяемое программное и аппаратное обеспечение требует определенной адаптации, что иногда сопряжено с определенными техническими сложностями и затрудняет полноценную адаптацию типовых программ.

Следует отметить, что проблемной областью является несовершенство технологического обеспечения, возникновение которой связано с недостаточностью программных продуктов, отражающих специфику деятельности учреждений, в том числе автономных, в которых бы были совмещены задачи

финансового бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и управленческие задачи.

Оценивая состояние технического обеспечения и уровня развития информационных автоматизированных систем, следует отметить, что наиболее эффективными системами, соответствующими специфике функционирования субъектов высшего профессионального образования, являются системы «Галактика», «1С» и «БЭСТ-5», преимущества которых состоят в возможности формировать вариативные комбинации модулей программного обеспечения, а также адаптировать применение программных средств к условиям функционирования автономных учреждений [21].

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

Под информационным обеспечением внутреннего контроля понимается комплекс взаимосвязанных информационных ресурсов, технических средств и методических инструментов, обеспечивающий сбор, компиляцию и предоставление достоверной информации, соответствующей информационным потребностям пользователей [51].

Оценивая состав источников получения информации, следует выделить как внутренние, к числу которых относят учредительные документы правоустанавливающего характера, регистры бухгалтерского и управленческого учета, данные, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и

внешние источники, состоящие из информационных электронных систем, аналитических материалов по тематике, соответствующей сфере деятельности автономного учреждения, в том числе размещенные в сети Интернет [179].

В качестве важных источников информации используются отчетность, формируемая исходя из требований субъектов управления, а также данные регистров управленческого учета, которые наряду с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности формируют информационную базу для принятия управленческих решений и решения практических задач [180].

Коммуникация заключается в распространении информации, связанной с принятием управленческих решений по результатам 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. Возможны два направления коммуникационной интеграции: интеграция составляющих комплекса продвижения информации и интеграция комплекса продвижения с другими составляющими менеджмента, выполняющими коммуникативные функции. То есть один и тот же результат может достигаться различными сочетаниями компонентов комплекса продвижения с компонентами комплекса менеджмента [7]. Это обусловливает 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.

Коммуникативная политика – это, 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, т. е. структурных единиц, участвующих в процессе принятия управленческих решений.

Оценка рисков как компонент системы внутреннего контроля представляет собой процесс идентификации рисков, оценку факторов, оказывающих влияние 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, применимых в качестве процедур внутреннего контроля автономного учреждения» [147].

«По результатам оценки рисков выявляются как несущественные, так и наиболее существенные риски, по которым вырабатывается комплекс мер и мероприятий для их минимизации либо нивелирования, что стало действенным в последнее время благодаря именно системе внутреннего контроля. Одной из важнейших составляющих данного элемента системы внутреннего контроля является оценка риска возможного появления злоупотреблений и мошенничества, которые могут быть результатом противоправных действий с активами учреждения, в бухгалтерском учете и при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также совершения коррупционных действий» [158].

«Оценка таких рисков возможна только при точном установлении места возникновения указанных выше нарушений, которые в том числе могут быть проявлением недоработок в контрольной среде и процедурах внутреннего контроля учреждения» [45]. Оценку выявленных в ходе проверок рисков дает руководитель, который принимает решение в зависимости от возможности устранения выявленных рисков. В случае с преднамеренными действиями осуществляются разбирательства с последующей возможной передачей дел в

соответствующие государственные органы. Непреднамеренные риски устраняются путем принятия управленческих решений на месте в отношении урегулирования регламента по взаимодействию, дополнением, расширением функциональных обязанностей, возложением контроля, корректировкой инструкций, положений и т. д. 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 по устранению недостатков в деятельности учреждения, которые способствуют повышению эффективности осуществляемой деятельности. «Оценка внутреннего контроля, согласно существующим оценкам, включает оценку эффективности дизайна, т. е. организационных аспектов внутреннего контроля и оценку операционной эффективности внутреннего контроля» [45].

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. «Что касается оценки операционной эффективности, то ее расчет предлагается отражать в Приложении к Типовому положению «Механизм оценки операционной эффективности системы внутреннего контроля» [136].

Оценивая возможность практического применения методических подходов к выполнению контрольных процедур, следует отметить, что наиболее целесообразным методом, соответствующим специфике функционирования автономных учреждений, является исчисление операционной эффективности, предполагающей использование приемов тестирования и применения комплекса взаимосвязанных сбалансированных показателей.

При оценке эффективности действующей системы внутреннего контроля устанавливается степень достижения целей внутреннего контроля через вопросы:

– обеспечения соответствия информационного обеспечения механизмов внутреннего контроля специфике деятельности автономного учреждения;

– обеспечения достижения целевой направленности внутреннего контроля, состоящей в обеспечении эффективного функционирования учреждения, базирующегося на определенном уровне финансовой устойчивости и максимальной скорости развития в условиях конкуренции;

– обеспечения соблюдения стратегии развития (политики), сформированной руководством, элементы которой должны содействовать выполнению сотрудниками учреждения возложенных на них функций;

– обеспечения сохранности имущества и эффективного использования ресурсов;

– своевременной адаптации систем и механизмов контроля и управления к изменениям во внутренней и внешней среде;

– совершенствования инструментальной базы, обеспечивающей выполнение процедур в целях выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации о финансовом состоянии автономного учреждения. Таким образом, методология системы внутреннего контроля автономных учреждений и ее миссии схематично представлено на рисунке 1.7.

Резюмируя, отметим, что методология системы внутреннего контроля автономного учреждения предлагается на базе зарубежных концепций внутреннего контроля и российских нормативно-правовых документов. Исходя из этого, она представляет собой подход к определению содержания, задач, целей, принципов формирования, методов и элементов внутреннего контроля. «Предлагается определение внутреннего контроля в широком понимании как совокупности мер и мероприятий по созданию адекватной среды контроля, действенных средств и процедур контроля с целью обеспечения сохранности активов, эффективности их использования и подготовки достоверной информации для ее пользователей» [130].

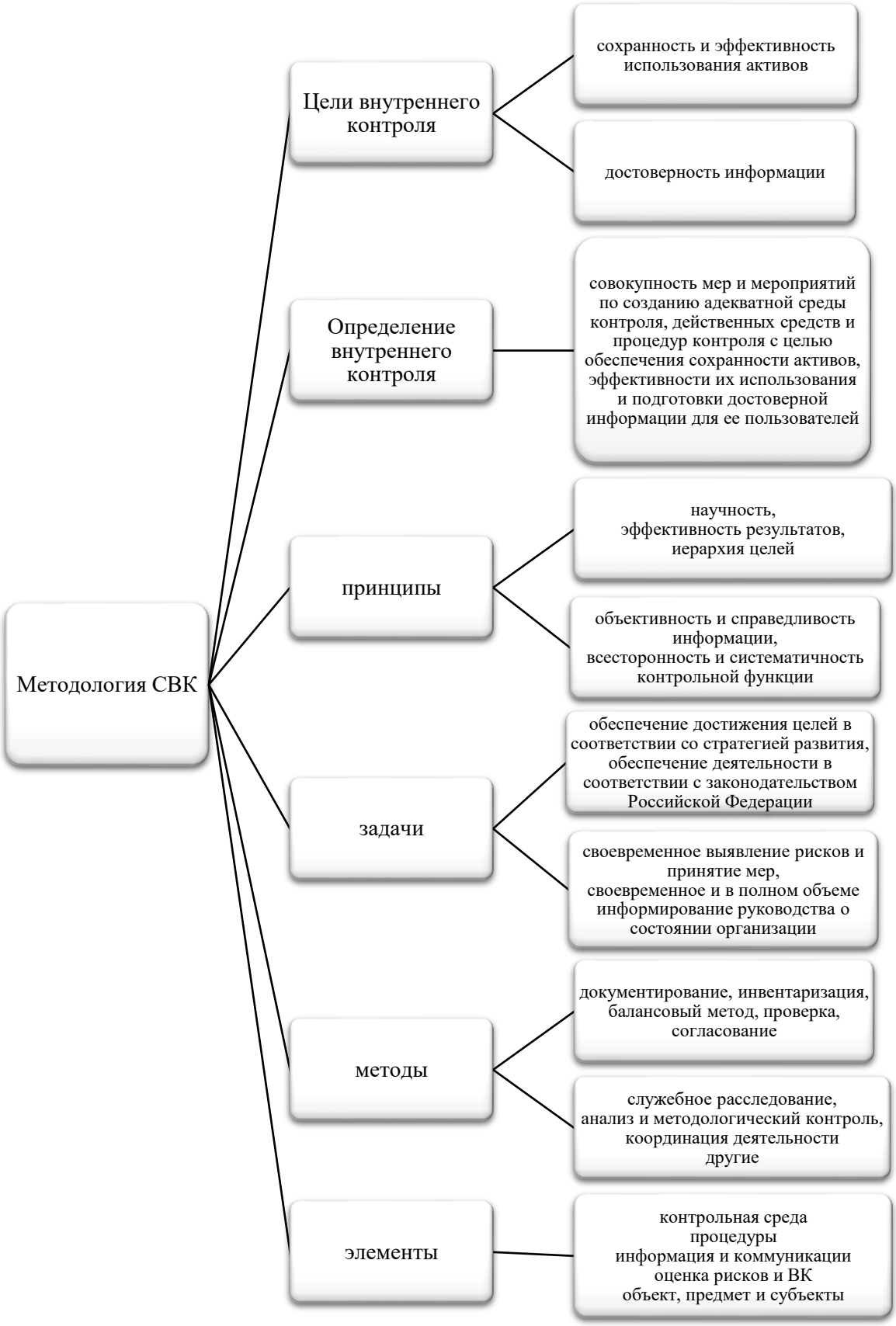

Рисунок 1.7 – Методология СВК автономных учреждений

Источник: составлено автором.

Таким образом, методология СВК автономного учреждения включает обоснование следующих компонентов: объекта, предмета, субъектов внутреннего контроля; контрольной среды, процедур; информационного обеспечения и коммуникаций; оценки рисков и оценки внутреннего контроля; программного обеспечения; стандарта.

Считаем необходимым заметить, что в отличие от существующих подходов к формированию СВК [129] предлагаемая в исследовании концепция носит комплексный характер и представляет взаимосвязанную систему, в которой присутствуют ключевые компоненты СВК.

В части оценки эффективности внутреннего контроля автономного учреждения предлагается разработка типового положения о внутреннем контроле – для отражения эффективности организации внутреннего контроля, и приложения к нему «Механизм оценки операционной эффективности системы внутреннего контроля» – для отражения операционной эффективности.

Концептуальные и методологические аспекты внутреннего контроля определили высокую значимость исследования данной проблематики, а также обосновали необходимость детализации отдельных компонентов СВК применительно к функционированию автономных учреждений.

1.3 Исследование нормативно-правового обеспечения развития системы внутреннего контроля

Оценивая состояние нормативной базы, содержащей требования и определяющей подходы к формированию методического инструментария внутреннего контроля, следует отметить, что его элементы, принципы и концептуальные положения должны коррелировать с функциональными особенностями деятельности автономного учреждения, спецификой его взаимоотношений с экономическими агентами и экономическими субъектами.

Результаты систематизации императивных норм и диспозитивных

положений, представленных в нормативных правовых актах, раскрывающих отдельные элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, содержатся в приложении В. Представленный 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. Федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора связаны через сектор системы «государственные учреждения» с системой национальных счетов и статистикой государственного сектора. Система национальных счетов (далее – СНС) представляет собой статистическую модель экономики как согласованный набор рекомендаций по исчислению показателей экономической деятельности на макроуровне, в соответствии с ведением счетов и учета. В СНС применяется группировка экономических единиц (институциональных единиц) по секторам, в состав которых входят в числе прочих и государственные учреждения, и некоммерческие организации, обслуживающие домашние хозяйства. Таким образом, СНС отражает роль государственного сектора в экономике страны, статистика государственного сектора отражает показатели финансов государственного сектора, его роль в фискальной политике, удовлетворении запросов потребителей и выполнении услуг, и все эти показатели базируются на отчетах и показателях первичного звена (учреждений, организаций), формируемых на базе федеральных стандартов учета для организаций государственного сектора.

Федеральные стандарты учета для организаций государственного сектора определяют необходимость организации внутреннего контроля, но непосредственно организационную основу регулирует Информация Минфина

России № ПЗ-11/2013 [45]. Данный документ, по нашему мнению, может служить тем базовым отправным аргументом, который ляжет в основу разработки правового акта, регулирующего внутренний контроль в автономных учреждениях.

Положительные моменты Информации Минфина заключаются в следующих положениях: описывает элементы внутреннего контроля, такие как контрольная среда, риски, процедуры, информация и коммуникация и оценка, раскрывает вопросы документального оформления и организации внутреннего контроля. В Информации Минфина России подчеркивается, что «положения, касающиеся организации внутреннего контроля в экономическом субъекте должны являться обязательной частью учредительных и внутренних организационно-распорядительных документов, таких как приказы, распоряжения, положения, должностные инструкции, стандарты бухгалтерского учета, регламенты, методики» [45]. Положительным фактом рассматриваемого нормативно-правового акта можно признать также указания о том, в каких внутренних документах можно и следует отразить те или иные элементы внутреннего контроля. Например, в отношении контрольной среды сказано, что данный элемент может быть представлен в стратегии развития, Правилах корпоративного поведения, в организационной структуре и функциях структурных подразделений, а также описан в положении о бухгалтерской службе, учетной политике экономического субъекта, в требованиях к квалификации бухгалтерского персонала и других документах. Такой элемент внутреннего контроля, как риски, может быть отражен в виде матрицы рисков в документах по идентификации бизнес-процессов и процедур работы автономного учреждения.

Что касается организации внутреннего контроля, реализация которого должна проходить на всех этапах управления и во всех подразделениях субъекта хозяйствования, то для его организации может создаваться специальное подразделение (служба внутреннего контроля), а может и не создаваться, с привлечением для этого внешних консультантов или возложением этих функций на определенных лиц в случае недостатка средств. Возложение функций на руководителя экономического субъекта целесообразно в случае с малыми

предприятиями и некоммерческими организациями [45]. В приложении к информационному письму приводится также механизм оценки внутреннего контроля, основанный только на тестировании с указанием определенных способов.

Подробное ознакомление показало, что отрицательным фактом может служить то, что в данном нормативно-правовом акте не представлена подробная схема организации внутреннего контроля, так как в нем не содержится многих основополагающих элементов, без которых невозможна эффективная работа внутреннего контроля в некоммерческих организациях (учреждениях). Следовательно, необходима разработка нового правового документа по внутреннему контролю, включающему в себя такие компоненты, как:

1. Типовое положение о внутреннем контроле, которому должен быть отведен отдельный раздел документа, содержащий права и обязанности сотрудников, участвующих в процессах внутреннего контроля, примерную схему их взаимосвязи с другими структурными подразделениями субъекта хозяйствования (состав запрашиваемой документации, сроки предоставления информации и др.). В этом же документе должны отражаться процедуры внутреннего контроля, приводиться примеры методики проведения процедур и план проверок.

2. Учет специфики учреждений (бюджетных, автономных, казенных) при формировании СВК, 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, максимально расширен и должен включать в себя дополнительно характеристики объекта, предмета, субъектов, средств контроля [213]. Считаем, что заслуживает внимания отражение в типовых положениях по внутреннему контролю, по своему усмотрению, таких элементов, как список видов хозяйственных операций.

4. Описание комплаенс-контроля, направленного 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» [181], где рекомендуется руководящим органам государственных учреждений постоянно осуществлять наблюдение и контроль за хозяйственными операциями.

5. Рекомендации автономным учреждениям по улучшению организационных основ внутреннего контроля. Для этого в диссертационном исследовании рекомендована имплементация зарубежного опыта в российскую практику, регламентирующая Отчет о внутреннем контроле государственного учреждения [214].

Полагаем, что отчет о внутреннем контроле должен состоять из таких разделов, как:

1. Объем ответственности.
2. Цель системы внутреннего контроля.
3. Возможность управления рисками.
4. Модель внутреннего контроля.
5. Ревизия эффективности СВК.

По нашему мнению, форма отчета может быть изменена. Существующие на данный момент формы отчетов представляют собой отчеты о результатах проведения внутреннего финансового контроля бухгалтерской годовой отчетности.

«В качестве рекомендаций можно выделить зарубежный опыт в части контроля над эффективностью системы внутреннего контроля в государственных учреждениях. Внутренний контроль зарубежных субъектов хозяйствования осуществляют внутренние аудиторы, действующие в соответствии со стандартами внутреннего аудита в государственном секторе. Согласно внутренним стандартам аудита выделяют следующие элементы контрольной среды: верность принципам и этическим ценностям; методология управления и стиль управления; организационная структура; распределение полномочий и ответственности; правила отбора и найма персонала; профессиональные требования к персоналу».

В качестве рекомендаций по организации внутреннего контроля в документе возможно использование положений стандарта ISSAI 5440 «Управление задолженностью в государственных учреждениях» [130]. Внутренний контроль должен отдельно оценивать риски при совершении операций по привлечению средств, работу менеджеров по управлению задолженностью и отдельно осуществлять контроль операций в бухгалтерском учете. Следует рекомендовать проводить разграничение функций и при реализации других хозяйственных операций, а именно выделять отдельно риски этой операции, работу менеджеров и отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете.

Резюмируя, следует отметить, что концепция внутреннего контроля в автономных учреждениях базируется на документах, регулирующих деятельность автономных учреждений. При этом не разработаны нормативные документы, регулирующие внутренний контроль некоммерческих организаций с позиции включения дополнительных направлений, таких как комплаенс-контроль, учет особенностей различных типов учреждений, расширение элементного состава контроля, включение положения о внутреннем контроле, учитывающие лучшие зарубежные практики организации внутреннего контроля.

Глава 2 Теоретические основы внутреннего контроля деятельности автономных учреждений

2.1 Развитие механизмов внутреннего контроля деятельности автономных учреждений

Процессы формирования механизмов внутреннего контроля деятельности автономных учреждений основаны на теоретико-методологических постулатах финансового контроля как системы научных знаний, элементах методических разработок, учитывающих организационные и методические аспекты государственного финансового контроля, осуществляемого в отношении автономных учреждений, во многом определяются спецификой их деятельности, особенностью которой является тот факт, что подобные экономические субъекты не входят в состав участников бюджетного процесса, но являются получателями бюджетных ресурсов (ассигнований), направляемых в форме субсидий либо грантов, средства которых формируют финансовое обеспечение выполнения элементов государственного (муниципального) задания, оказания государственных (муниципальных) услуг, осуществления капитальных вложений, реализации обязательств, связанных с обязательным медицинским страхованием и иных обязательств [20]. Многофункциональность деятельности автономных учреждений и значительный объем выделяемых бюджетных ассигнований определяет актуальность вопросов, связанных с формированием системы государственного финансового контроля, имплементирующей результаты функционирования организационных механизмов внутреннего контроля и внутреннего аудита, обеспечивающих прозрачность движения финансовых потоков и эффективность деятельности автономных учреждений как получателей бюджетных средств.

Как сама структура, так и целевая направленность государственного финансового контроля вызывают широкую научную дискуссию, наряду с

вопросами определения наиболее целесообразной модели финансового контроля, выбора стратегии в отношении внутреннего и внешнего финансового контроля с позиции автономных учреждений, распределения функционала между внутренним контролем и внутренним аудитом, что обосновывает необходимость формирования научно обоснованных и практико-ориентированных моделей внутреннего контроля, адаптированных под специфику организации и функционирования автономных учреждений.

Модели внутреннего контроля должны быть сформированы в гармонизации с механизмами государственного финансового контроля, внутреннего финансового аудита и учредительского контроля. На формирование механизмов государственного финансового контроля, реализуемых в отношении автономных учреждений, значительное влияние оказывают особенности структуры государственного управления, в рамках которой следует выделить деятельность главных распорядителей (распорядителей) бюджетных средств (ГРБС (РБС), которые, выступая в качестве учредителей автономных учреждений, реализуют контрольные функции в рамках предоставленных полномочий, например в отношении выполнения автономными учреждениями элементов государственного (муниципального) задания.

Анализ организационных форм финансового контроля, применяемых автономными учреждениями, а также органами исполнительной власти как федерального, так и регионального, а также муниципального уровня, в чьей компетенции находятся соответствующие контрольные функции и полномочия, позволяет выделить в числе наиболее значимых форм:

– организованный автономными учреждениями внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, необходимость организации которого в рамках исполнения императивной нормы Федерального закона «О бухгалтерском учете» (статья 19) [78], входит в обязанности руководителя любого экономического субъекта, функционирующего на территории Российской Федерации, в том числе и автономного учреждения;

– «внутренний финансовый аудит, представляющий собой деятельность, осуществляемую отдельным структурным подразделением главного администратора бюджетных средств (ГАБС), распорядителя бюджетных средств (РБС), получателя бюджетных средств (ПБС), администратора доходов бюджета, администратора источников финансирования дефицита бюджета, в рамках которой обеспечивается формирование и доведение до сведения руководителя указанных структур сведений, обозначенных в рамках требований статьи 160. 2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации» [20], в состав которых включается информация об исполнении бюджетных полномочий, в том числе о достоверности сформированной бюджетной отчетности, а также информация, содержащая перечень предложений, направленных на выработку и внедрение мер по повышению качества финансового менеджмента, а также содействующих оптимизации параметров деятельности, свидетельствующих о соблюдении показателей результативности, а также экономности использования бюджетных ресурсов;

– внутренний финансовый контроль, организованный ГАБС в форме внутреннего контрольного процесса, с целью обеспечения соблюдения требований к исполнению бюджетных полномочий, а также иных требований законодательства, регулирующего порядок реализации бюджетных правоотношений.

Особое значение в связи с трансформацией механизмов внутреннего финансового аудита приобретают процессы мониторинга, осуществляемого в отношении результатов внутреннего финансового контроля, в ходе которого оценивается надежность и достаточность приемов и процедур внутреннего финансового контроля, применяемых, в том числе, и с целью минимизации бюджетных рисков, оценка которых базируется на основе анализа взаимосвязей, возникающих в ходе выполнения бюджетных процедур, а результаты оценки находят отражение в реестрах, содержащих систематизированную информацию о выявляемых бюджетных рисках.

Анализ изменений бюджетного законодательства позволяет отметить утвержденные в 2019 году поправки, внесенные в статью 160. 2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации [20], в рамках которых последовало как существенная трансформация бюджетных полномочий отдельных органов государственной власти, так и значительное расширение состава нормативно-правовых документов, регулирующих организацию государственного финансового контроля и регламентирующих порядок осуществления внутреннего финансового аудита (ВФА) как наиважнейшего системного компонента. Если ВФА в результате трансформационных преобразований выступает в качестве обособленной организационной формы государственного финансового контроля, то внутренний финансовый контроль становится элементом отдельных бюджетных полномочий, реализуемых главными администраторами бюджетных средств и основным объектом контроля в рамках реализации внутреннего финансового аудита.

Оценивая состояние методической базы, содержащей требования к организации и осуществлению внутреннего финансового контроля (ВФК) отметим, что в отличие от ВФА, базовые принципы и концептуальные положения которого достаточно раскрыты, детализированы и находят свое отражение в специализированных стандартах (федеральных стандартах внутреннего финансового аудита), методические подходы к организации внутреннего контроля имплементированы в нормативные документы, регламентирующие порядок реализации ВФА, а разработка его методического инструментария, наряду с необходимостью его внедрения и практического применения, становится обязанностью ГР(Р)БС.

Анализ эмпирических данных, свидетельствующих о результатах практического применения трансформированного механизма внутреннего финансового аудита, позволил выделить ряд значимых факторов: снижение уровня формализации контрольных процессов за счет предоставления возможностей ГР(Р)БС по формированию механизмов внутреннего контроля, основанных на специфике деятельности и особенностях реализуемых бюджетных полномочий;

отказ от неэффективных с позиции реализации целевой стратегии внутреннего финансового контроля процедур, например отказ от обязательного формирования карт рисков; формирование методического инструментария ВФК, учитывающего особенности функционирования ГР(Р)БС, обеспечивающего требования в части исполнения бюджетных полномочий.

Контроль, реализуемый в отношении автономных учреждений со стороны учредителей, организуется по иным направлениям, отличным от функциональной направленности ВФА и ВФК, так как автономные учреждения, хотя и являются подведомственными для ряда ГР(Р)БС, не включены в состав участников бюджетного процесса, и, следовательно, не обязаны организовывать процессы внутреннего финансового контроля и обеспечивать реализацию внутреннего финансового аудита, это не означает, что деятельность автономных учреждений освобождена от необходимости внедрения контрольных механизмов и применения контрольных процедур.

Оценивая применяемые организационные формы реализации контрольных полномочий в отношении автономных учреждений, а также их структурных подразделений или результатов их хозяйственной жизни, следует выделить несколько наиболее значимых форм, применение которых регламентировано требованиями законодательства: учредительский контроль, организуемый ГРБС(Р)БС [87], реализующим функции учредителя, в отношении выполнения автономным учреждением государственного (муниципального) задания, финансовым обеспечением которого является полученная субсидия [82]; ведомственный контроль, организуемый в отношении участников системы закупок, в качестве которых могут выступать и автономные учреждения, порядок действий которых регламентирован на уровне федерального законодательства [81]; внутренний контроль за совершаемыми фактами финансово-хозяйственной деятельности, реализуемый различными экономическими субъектами, в целях выработки и применения механизмов, обеспечивающих повышение эффективности деятельности, показателями которой являются соблюдение критериев экономности и результативности, а также установление достоверности

формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, критериями которой являются соблюдение требований законодательства при ее подготовке, а также своевременность предоставления и ряд других показателей.

Таким образом, система финансового контроля государственных учреждений в качестве функциональных компонентов включает ВФА, ВФК, реализуемые ГАБС и администраторами бюджетных средств (АБС); учредительский контроль, осуществляемый ГРБС и РБС в отношении соответствующих экономических субъектов, в том числе и автономных учреждений, исходя из полномочий учредителей; внутренний контроль, организуемый всеми экономическими субъектами, реализующими контрольные полномочия. Взаимодействие структурных компонентов в рамках функционирования системы финансового контроля, осуществляемого учредителем, показано на рисунке 2.1.

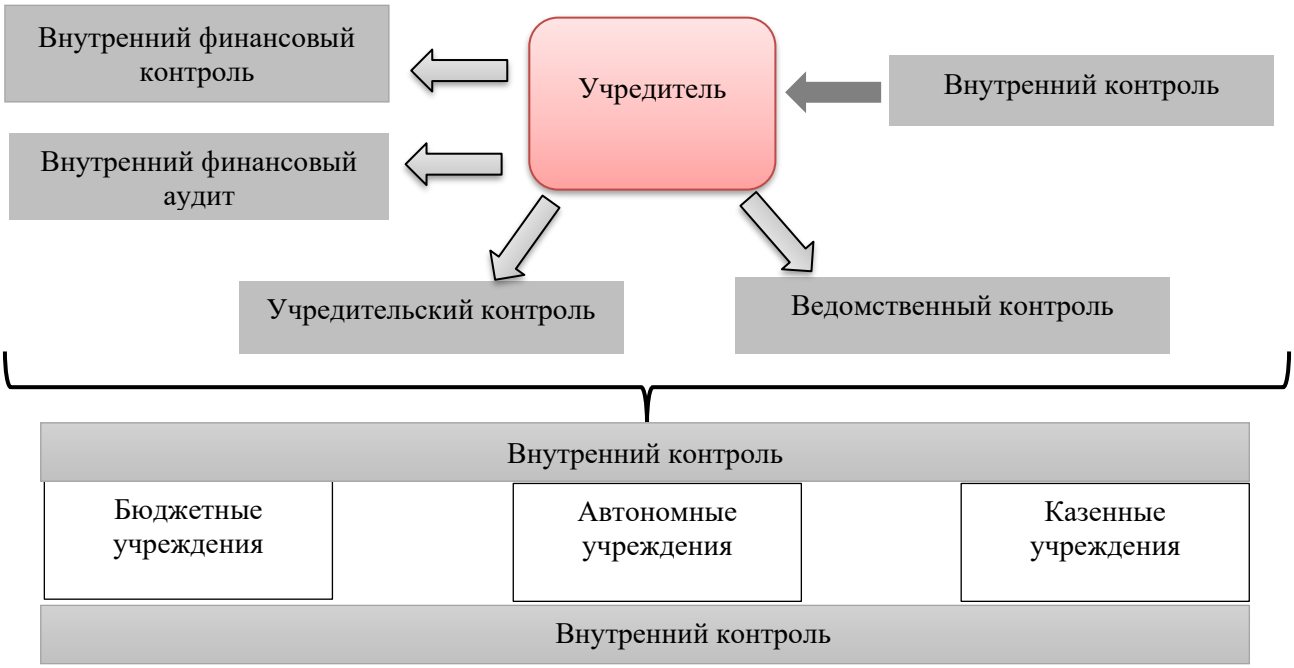

Рисунок 2.1 – Система финансового контроля, осуществляемого учредителем за деятельностью подведомственных учреждений

Источник: составлено автором.

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.

Анализируя иные функции учредителей автономных учреждений, которые можно включить в состав контрольных полномочий субъекта учредительского контроля, следует выделить процедуру назначения на должность высшего управленческого персонала автономного учреждения, а также прекращение им выполнения должностных обязанностей. Также к функциям учредительского контроля могут быть отнесены согласование учредителем устава автономного учреждения, а также разработка и утверждение документов, определяющих стратегию развития, в которых обозначаются помимо стратегических целей и детализирующих их задач мероприятия, позволяющие автономному учреждению в будущем обеспечить выполнение государственных (муниципальных) заданий на высоком качественном уровне. Результат систематизации требований нормативных документов, определяющих роль и особенности осуществления учредительского контроля в отношении автономных учреждений, представлен на рисунке 2.2.

Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ	•Главный распорядитель бюджетных средств должен обеспечивать соблюдение получателями субсидий условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении. Порядок контроля исполнения государственного задания устанавливается при его утверждении
Федеральный закон от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»	•Учредитель осуществляет надзор за деятельностью автономной некоммерческой организации в соответствии с учредительными документами
Федеральный закон от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»	•Федеральные государственные органы, а также соответствующие органы в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией муниципального образования осуществляют контроль в отношении автономных учреждений за выполнением государственных (муниципальных) заданий
Приказ Минфина России от 31 октября 2016 года № 198н «Об утверждении Типовой формы соглашения о предоставлении субсидии из федерального бюджета федеральному бюджетному или автономному учреждению на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»	•Осуществление контроля за выполнением автономным учреждением государственного задания является обязанностью учредителя
Постановление Правительства РФ от 10 октября 2007 года № 662 «Об утверждении Положения об осуществлении федеральными органами исполнительной власти функций и полномочий учредителя федерального автономного учреждения»	•Одними из полномочий учредителя являются, в том числе, формирование и утверждение государственного задания автономному учреждению; назначение и прекращение полномочий руководителя автономного учреждения; утверждение его устава и др.

Рисунок 2.2 – Компиляция норм законодательства, регламентирующего порядок организации и осуществления учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений

Источник: составлено автором.

Анализ требований законодательства, регламентирующего деятельность автономных учреждений, позволяет 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.

Оценка состояния методического обеспечения учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, позволяет отметить наличие ряда методических разработок. Как правило, в большинстве случаев формируется порядок осуществления учредительского контроля, имеющий узкоспециализированное применение, следовательно, и малое значение для оценки общего уровня развития методологии по данному направлению финансового контроля, так как данное условие не может быть распространено на всю исследуемую совокупность.

Примерами таких методических разработок являются сформированные с учетом специфики функционирования учреждений в сфере образования документы: «Положение об учредительном контроле деятельности муниципальных образовательных учреждений городского округа «город Якутск», подведомственных управлению образования окружной администрации города Якутска» [98] (далее – Положение), «Положение об учредительном контроле Комитета администрации г. Ярове по образованию за деятельностью муниципальных образовательных учреждений» [96].

Анализ требований указанных документов, несмотря на их узкую специализацию, позволяет выделить ряд общих принципов и сформировать основную и целевую направленность учредительского контроля, в которой ключевую роль приобретают вопросы соблюдения требований нормативных актов, определяющих принципы и нормы функционирования автономных учреждений с позиции федерального, регионального и местного законодательства, и являющихся обязательными для выполнения как со стороны сотрудников, так и со стороны управленческого аппарата автономных учреждений.

Оценивая целевую направленность и методологическую наполненность данной методической разработки с точки зрения раскрытия вопросов учредительского контроля, который в локальном акте определен как учредительный контроль, следует акцентировать внимание на ряде значимых направлений контроля, применение которых характерно и целесообразно именно для реализации учредительского контроля в отношении автономных учреждений сферы образования:

– выполнение процедур, направленных на проверку соблюдения требований и выполнение рекомендаций, сформированных на муниципальном уровне государственного управления и отраженных в нормативных актах локального характера;

– разработка и внедрение мероприятий, направленных на устранение последствий, выявляемых нарушений, а также на их профилактику;

– выполнение процедур, направленных на оценку эффективности работы подконтрольных автономных учреждений, а также их руководителей;

– исследование стратегических направлений развития образовательных учреждений как компонентов системы образования муниципального уровня;

– выполнение контрольных процедур, направленных на установление соблюдения норм законодательства, регулирующего права несовершеннолетних на определенной территории.

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 компонента 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:

– несоблюдение принципа системности при организации и осуществлении учредительского контроля. Отсутствует единый организационный механизм, позволяющий рассматривать учредительский контроль в качестве полноценного компонента системы государственного финансового контроля, действующего в отношении автономных учреждений;

– низкий уровень комплексности при реализации контрольных полномочий субъектами учредительского контроля.

Процедурами учредительского контроля охватываются в основном элементы государственного задания, которые проверяются преимущественно на соответствие количественным критериям, тогда как качественные характеристики, а также элементы стратегического развития в программах контрольных мероприятий представлены незначительно. Так, практически не затрагиваются в ходе учредительского контроля вопросы эффективности использования средств, особенно полученных из иных источников, не связанных с получением бюджетных ассигнований в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, вопросы оценки надежности механизмов внутреннего контроля, действующих на уровне автономных учреждений.

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 и визуализировано на рисунке 2.3.

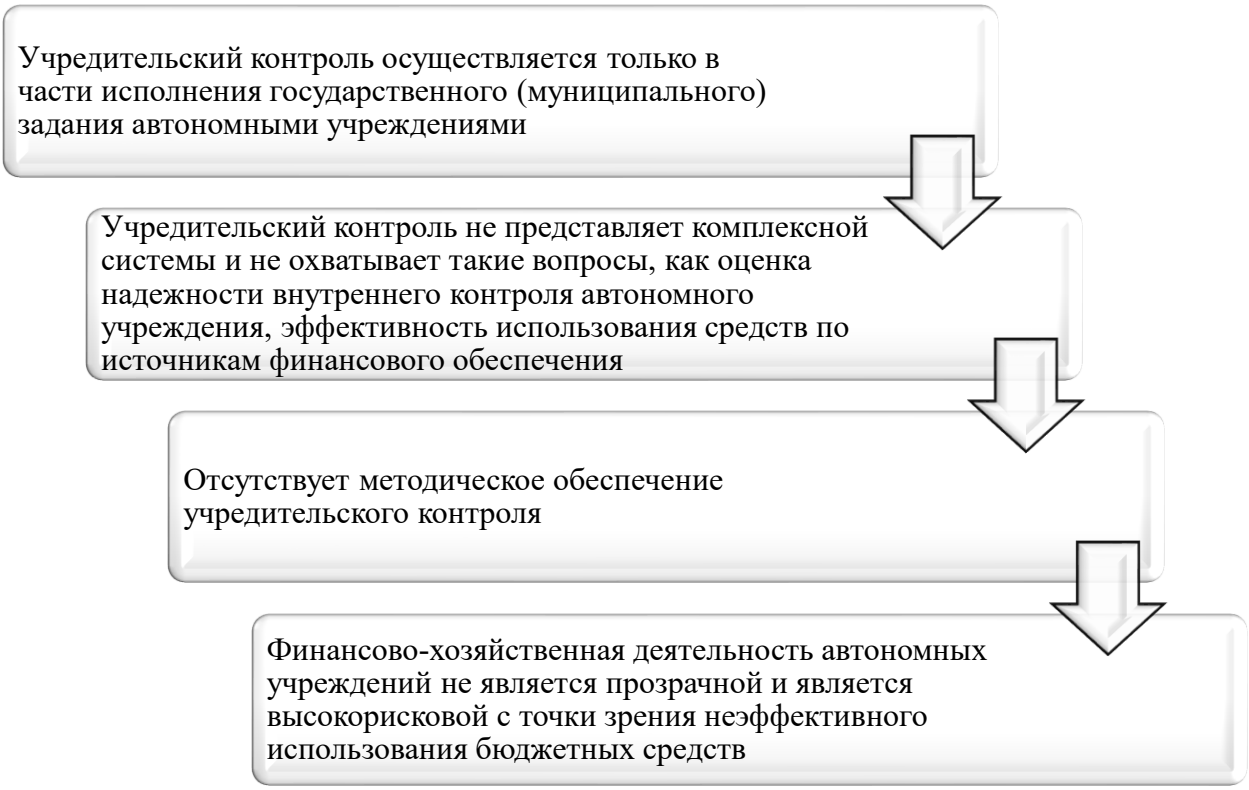

Рисунок 2.3 – Факторы и условия, сдерживающие развитие учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений

Источник: составлено автором.

Оценивая направления дальнейшего развития учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, следует отметить, 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.

Методический инструментарий учредительского контроля должен обеспечивать эффективное использование автономными учреждениями бюджетных ресурсов, предоставляемых им в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания, т. е. использование бюджетных средств в пределах установленных лимитов бюджетных обязательств на цели, соответствующие кодам классификации расходов бюджетов Российской Федерации, при этом направленность контрольных действий не должна ограничиваться исключительно элементами государственного (муниципального) задания, а должна также включать в себя определенные приемы и процедуры, направленные на оценку эффективности использования средств, полученных из источников, не связанных с получением субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, а также на оценку эффективности систем внутреннего контроля, действующих на уровне автономных учреждений.

Ведомственный контроль в рамках современной парадигмы финансового контроля в системе государственного управления автономными учреждениями представлен в виде организационного механизма, обеспечивающего контроль закупочной деятельности. Основываясь на том, что процесс закупок является инструментом, обеспечивающим процесс выполнения государственного (муниципального) задания, то контроль за процедурами государственных закупок, реализуемый главными распорядителями бюджетных средств в отношении подведомственных автономных учреждений, можно считать элементом учредительского контроля.

Таким образом, прослеживается необходимость четкого разграничения контрольных функций и контрольных полномочий, отдельных субъектов контроля применительно к типам объектов контроля и к формам осуществления ими контрольной деятельности, один из вариантов которого представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Характеристика внутреннего финансового контроля, внутреннего финансового аудита, ведомственного контроля и учредительского контроля

Форма контроля	Субъект	Объект	Цель	Нормативное правовое регулирование
Внутренний финансовый контроль	Руководитель (заместитель руководителя) и должностные лица структурных подразделений главных администраторов (администраторов) бюджетных средств; должностные лица иных подразделений государственного органа (органа местного самоуправления)	Внутренние бюджетные процедуры	Обеспечение соблюдения внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по доходам, расходам, источникам финансирования дефицита бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности соответствующими участниками бюджетного процесса. Подготовка и организация мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств	Статья 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации
Внутренний финансовый аудит	Структурные подразделения главных администраторов (администраторов) бюджетных средств и (или) должностные лица главных администраторов (администраторов) бюджетных средств	Бюджетная процедура и (или) операции по выполнению бюджетной процедуры главного администратора (администратора) бюджетных средств	Оценка надежности внутреннего финансового контроля, осуществляемого в отношении бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств, и подготовка предложений по совершенствованию внутреннего процесса. Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии, установленной Минфином России.	Статья 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 года № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита». Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 года № 195н «Об утверждении федерального стандарта

Форма контроля	Субъект	Объект	Цель	Нормативное правовое регулирование
			Повышение качества финансового менеджмента	внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита». Приказ Минфина России от 18 декабря 2019 года № 237н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита»
Ведомственный контроль в сфере закупочной деятельности	Федеральные органы исполнительной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, муниципальные органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя	Федеральные автономные учреждения, автономные учреждения субъекта Российской Федерации, муниципальные автономные учреждения	Обеспечение соблюдения законодательства Российской Федерации в сфере закупочной деятельности	Федеральный закон от 18 июля 2011 года № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»
Учредительский контроль	Федеральные органы исполнительной власти, органы государственной власти	Федеральные автономные учреждения, автономные	Обеспечение соблюдения условий, целей и порядка, установленных при предоставлении бюджетных	Статья 158 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Форма контроля	Субъект	Объект	Цель	Нормативное правовое регулирование
	субъектов Российской Федерации, муниципальные органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя	учреждения субъекта Российской Федерации, муниципальные автономные учреждения	ассигнований подведомственным учреждениям на оказание государственных (муниципальных) услуг в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания	Федеральный закон от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях». Федеральный закон от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

Источник: составлено автором по материалам [76].

Основываясь на информации, представленной в таблице 2.1, можно отметить, что ГР(Р)БС участвуют в выполнении большинства контрольных функций в отношении автономных учреждений, являясь учредителями, и, таким образом, субъектами учредительского контроля, реализуемого в отношении подведомственных учреждений, выполняя аудиторские проверки в рамках полномочий субъекта внутреннего финансового аудита, участвуя в контроле закупочной деятельности как субъект ведомственного контроля.

Однако для построения эффективной системы контроля необходимо обеспечить не только разграничение функционала в разрезе организационных форм контроля, реализуемого ГР(Р)БС, но и сформировать механизмы, исключающие возможность дублирования контрольных действий, а также учитывающие особенности функционирования автономных учреждений исходя из их ведомственной принадлежности. Несистемный характер контрольной деятельности, низкий уровень комплексности при организации контрольных мероприятий создают условия для неэффективного использования бюджетных средств со стороны автономных учреждений, что подтверждает значимость учредительского контроля и обосновывает необходимость дальнейшего развития методического инструментария контроля, реализуемого ГР(Р)БС.

Формирование функциональной траектории контрольных полномочий ГР(Р)БС требует соблюдения баланса между выполнением контрольных функций, в том числе реализуемых в процессе управленческого контроля, и осуществлением основных направлений деятельности, входящих в зону ответственности ГР(Р)БС.

Анализируя условия функционирования автономных учреждений в качестве объектов учредительского контроля, следует в качестве наиболее актуальных направлений модернизации действующих контрольных механизмов отметить:

– разграничение контрольных траекторий учредительского контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, 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 2.4.

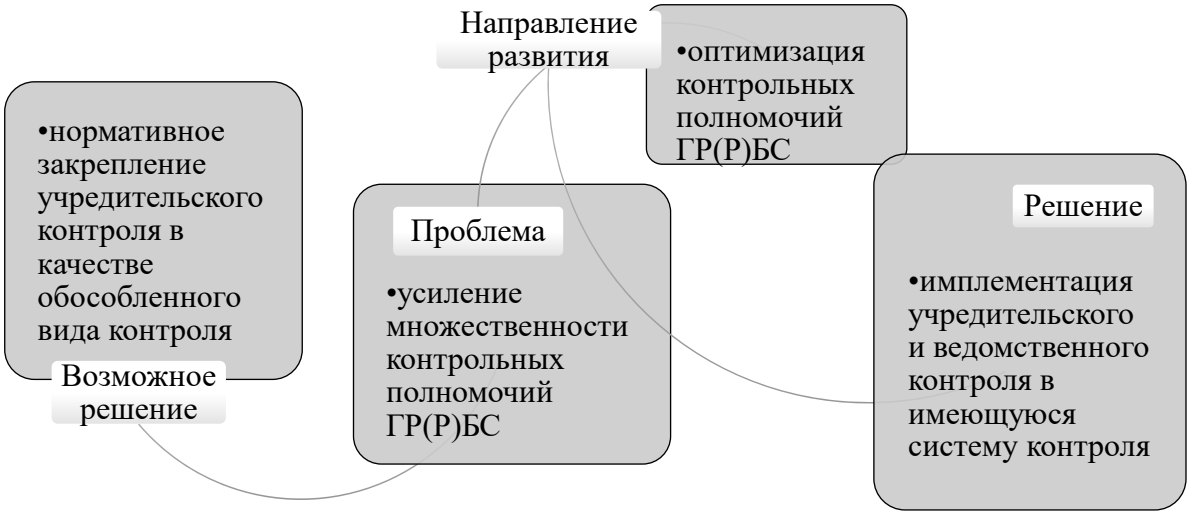

Рисунок 2.4 – Направления развития системы контрольных полномочий ГР(Р)БС

Источник: составлено автором.

Рассматривая практическое применение механизмов учредительского и ведомственного контроля, следует выделить отдельные контрольные функции, формирующие механизм реализации контрольных полномочий ГР(Р)БС в отношении автономных учреждений: реализация субъектом, являющимся учредителем, контроля за использованием субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, а также контроля за закупками, осуществляемыми автономными учреждениями; реализация органом исполнительной власти, на который возложено управление имуществом,

контрольных полномочий в части вопросов, связанных с использованием имущества.

Следует отметить, что на федеральном уровне может применяться сочетание указанных функций контроля на уровне одного органа исполнительной власти, реализующего полномочия учредителя, при осуществлении ведомственного контроля. Практика применения учредительского и ведомственного контроля позволяет высказать предположение о целесообразности объединения данных видов контроля на базе внутреннего финансового контроля и выработки единого методического инструментария.

SWOT-анализ предложенного направления развития системы контроля свидетельствует о превалировании преимуществ над возможными недостатками, что позволит, во-первых, оптимизировать состав процедур и избежать избытка контрольных полномочий ГР(Р)БС при сохранении необходимой степени охвата контролем таких значимых направлений, как расходование бюджетных средств и анализ источников финансового обеспечения деятельности автономных учреждений. Во-вторых, прямым последствием внедрения данного предложения станет обеспечение прозрачности и повышение эффективности деятельности подведомственных учреждений.

В перспективе внедрение и практическое применение мер, направленных на совершенствование контрольных процессов, станет важным шагом в формировании эффективной комплексной системы реализации контрольных полномочий, выполняемых ГР(Р)БС. Условием, обеспечивающим реализацию новации, является формирование методического инструментария, позволяющего организовать эффективное взаимодействие учредителей и автономных учреждений посредством оказания консультационной помощи в вопросах осуществления внутреннего контроля, затрагивающего весь комплекс аспектов деятельности автономных учреждений.

В качестве проблемных областей, сопряженных с процессами модернизации системы контроля следует отметить несовершенство методического обеспечения, обусловленное недостаточностью раскрытия в нормативно-правовой базе, низкий уровень обеспеченности субъектов контроля персоналом, обладающим необходимым уровнем профессиональной компетентности в соответствующих

областях знаний. На внедрение изменений может потребоваться значительное время, что повлечет нестабильность в осуществлении контрольных полномочий учредителями, особенно в период перехода к новой системе. Для минимизации факторов риска, вызванных указанными причинами, необходимо обеспечить комплексную разработку методического обеспечения, обусловленную изменениями в системе контроля, осуществляемого ГР(Р)БС, предусмотреть достаточный временной лаг для внедрения новых элементов в механизмы контроля и обеспечить оказание своевременной консультационной помощи участникам процесса (рисунок 2.5).

Рисунок 2.5 – SWOT-анализ предложений об имплементации учредительского контроля в систему внутреннего контроля автономного учреждения

Источник: составлено автором.

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 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 экономическими субъектами, к числу которых отнесены и автономные учреждения, однако в методическом обеспечении инструментарий не раскрыт.

Проблемные ситуации вызывает и смешение функционала, реализуемого в рамках учредительского и ведомственного контроля, которые законодательно обособлены, что не всегда прослеживается при реализации полномочий органами исполнительной власти.

В качестве направлений оптимизации контрольных механизмов, реализуемых в отношении автономных учреждений учредителями, в качестве которых выступают ГР(Р)БС, следует выделить:

– формирование дефиниции учредительского контроля и разработка концепции учредительского контроля, реализуемого в отношении подведомственных учреждений, в том числе и автономных, с детализацией базовых основ, принципов осуществления, содержанием контрольных процедур и направленностью контрольных действий;

– расширение функционала учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, за счет включения в него элементов ведомственного контроля, обеспечивая, тем самым, должный уровень комплексности при реализации контрольных полномочий;

– имплементацию направлений учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, в механизмы внутреннего финансового контроля ГР(Р)БС.

Модернизация механизмов внутреннего финансового контроля и оптимизация направленности контрольных мероприятий должна учитывать необходимость соблюдения баланса между расширением состава контрольных процедур и возможностью их практической реализации, а также целесообразности их применения исходя из текущей ситуации и специфических особенностей функционирования как учредителя, так и автономного учреждения, что позволит, с одной стороны, избежать проблем, связанных с чрезмерной нагрузкой на субъекты контроля, а с другой – позволит обеспечить эффективное проведение контрольных мероприятий в отношении подведомственных экономических субъектов, в том числе и автономных учреждений.

2.2 Подходы к построению системы внутреннего контроля автономных учреждений

Система контроля 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.

Сущность и назначение контроля, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств, в отношении автономных учреждений неоднозначны с позиции того, что со стороны учредителей осуществляется внутренний контроль в отношении своих подведомственных организаций, а с позиции автономных учреждений – учредительский контроль.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции и полномочия учредителя федерального автономного учреждения, формирует и

утверждает государственное задание федеральному автономному учреждению [97]. Следовательно, взаимодействие учредителя и автономного учреждения осуществляется при организации контроля за использованием бюджетных ассигнований, полученных на оказание государственных услуг в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания [20]. Кроме того, главный распорядитель бюджетных средств предоставляет автономному учреждению бюджетные средства в виде субсидии на иные цели, на цели осуществления капитальных вложений, а также гранты, направляемые в форме субсидий.

Учредитель, являясь получателем бюджетных средств, должен обеспечить эффективное использование бюджетных средств, соответствие лимитам расходных обязательств и кодам классификации расходов бюджетов Российской Федерации, что может быть реализовано только через контроль подведомственных организаций.

Следует отметить, что формирование и утверждение государственного (муниципального) задания относится к внутренним бюджетным процедурам, что, в свою очередь, формирует состав объектов внутреннего финансового контроля, инструментарий и концептуальные основы которого были существенно трансформированы [93]. Так, проверка элементов выполнения государственного (муниципального) задания, например, показателей, характеризующих качество и количество мероприятий, не относится к внутренним бюджетным процедурам и осуществляется в форме одного из полномочий учредителя.

При формировании методического инструментария контроля, реализуемого учредителем, предлагается дополнить перечень внутренних бюджетных процедур, процедурами, отраженными на рисунке 2.6.

Расширение методического инструментария за счет включения данных направлений использования бюджетных средств в перечень внутренних бюджетных процедур будет являться основанием для проведения внутреннего финансового контроля за автономными учреждениями.

Значение формирования расширенного перечня внутренних бюджетных процедур по указанным направлениям является целесообразным, так как если «внутренние бюджетные процедуры включают в себя процедуры главного распорядителя бюджетных средств, результат выполнения которых влияет на значения показателей качества финансового менеджмента, в том числе процедуры по исполнению бюджета, ведению бюджетного учета и составлению бюджетной отчетности, то обеспечение эффективного использования автономными учреждениями различных видов субсидий относится также к внутренним бюджетным процедурам» [112].

Рисунок 2.6 – Перечень дополнений внутренних бюджетных процедур при формировании методического инструментария контроля

Источник: составлено автором.

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, представлена в приложении Г.

Методический инструментарий внутреннего финансового контроля, реализуемого ГР(Р)БС в отношении автономных учреждений, помимо контрольных процедур должен раскрывать содержание методов и приемов получения доказательств, к числу которых можно отнести:

– комплекс методов и приемов, позволяющих на уровне отдельных должностных лиц, выполняющих функции в рамках работы структурных подразделений, организовать механизмы самоконтроля, целью которых является проверка соответствия требований, предусмотренных нормативно-правовыми актами, в том числе локальными актами, внутренними регламентами, регулирующими порядок выполнения сотрудниками определенных функций и операций;

– комплекс методов и приемов, позволяющих руководителям ГР(Р)БС, в том числе на уровне отдельных структурных подразделений, контролировать выполняемые операции в отношении подчиненных должностных лиц, структурных подразделений, реализуемый посредством согласования или подтверждения;

– приемы и процедуры, позволяющие реализовать смежный контроль взаимосвязанных данных о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур, выполняемых структурными подразделениями, при котором анализируются сопоставимые данные о проверяемых операциях, предоставляемые участниками выполнения и субъектами, ответственными за обработку, сверку и компиляцию информации;

– приемы и процедуры, позволяющие реализовать ведомственный контроль, предполагающий реализацию контрольных полномочий в отношении

подведомственных экономических субъектов, в качестве которых могут выступать автономные учреждения, а также различные распорядители, получатели бюджетных средств, администраторы бюджетных средств и администраторы источников финансирования дефицита бюджета.

При этом целью ведомственного контроля является установление соответствия выполняемых операций требованиям бюджетного законодательства, тогда как основным инструментом получения доказательств является мониторинг результатов внутренних бюджетных процедур, выполняемых объектами ведомственного контроля.

Таким образом, рассматривая ведомственный контроль в качестве одного из элементов механизма внутреннего финансового контроля, деятельность автономных учреждений, реализуемую за счет бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг, субсидий на иные цели, на капитальные вложения, полученных грантов, можно включить в состав объектов внутреннего финансового контроля, реализуемого учредителем, функции которого выполняются ГР(Р)БС.

Основная направленность контрольных процедур, реализуемых учредителем в отношении автономных учреждений, на выделенные бюджетные средства, доведенных до учредителя и распределенных между подведомственными, в том числе автономными учреждениями, представлена на рисунке 2.7.

Таким образом, «анализ методического инструментария, элементы которого представлены на рисунке 2.7, позволяет констатировать необходимость оптимизации контрольных полномочий главных распорядителей (распорядителей) бюджетных средств, главных администраторов (администраторов) доходов бюджета, главных администраторов (администраторов) источников финансирования дефицита бюджета в части детализации процедур проведения внутреннего финансового контроля и обусловливает целесообразность расширения состава объектов внутреннего финансового контроля и разработки нормативных актов, отражающих как содержательные аспекты контрольных мероприятий, так и их формальные составляющие» [79].

Рисунок 2.7 – Основные элементы методов внутреннего финансового контроля

Источник: составлено автором по материалам [93].

Данные 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 (рисунок 2.8).

Во внутренний финансовый контроль также предлагается имплементировать ведомственный контроль, который осуществляется в отношении закупочной деятельности автономных учреждений. Это обусловлено тем, что сфера закупок является наиболее рисковой с точки зрения прозрачности и эффективности использования бюджетных средств.

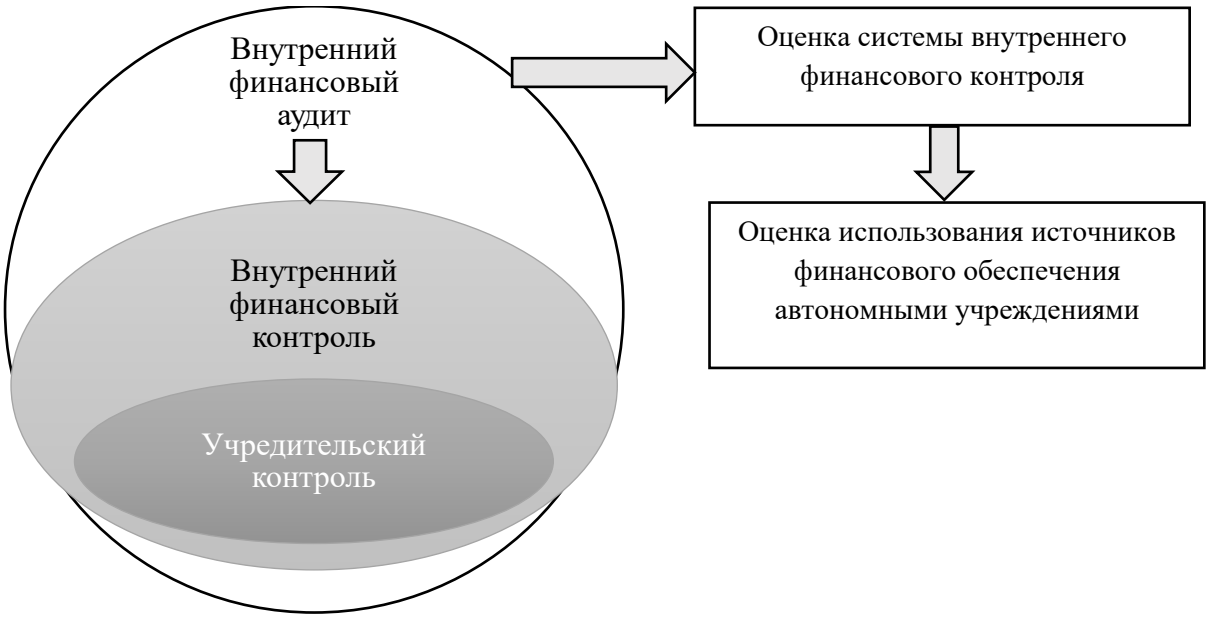

Рисунок 2.8 – Контрольная модель, раскрывающая взаимосвязь учредительского контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

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 финансового менеджмента главного распорядителя бюджетных средств по такому критерию, как исполнение бюджета по расходам (рисунок 2.9).

Таким образом, предложение по модернизации системы финансового контроля, осуществляемого главным распорядителем бюджетных средств, являющегося учредителем, представляет собой имплементацию учредительского контроля и ведомственного контроля во внутренний финансовой контроль.

Обеспечение соблюдения норм и правил закнодательства Российской Федерации при осуществлении закупочной деятельности подведомственными учреждениями

- Сбор и анализ информации о соблюдении условий осуществления закупочной деятельности
- Представление результатов руководителю (заместителю руководителя) главного администратора бюджетных средств анализа информации о соблюдении условий осуществления закупочной деятельности
- Принятие мер по обеспечению условий осуществления закупочной деятельности по результатам анализа

Составление и представление отчетности, связанной с осуществлением закупочной деятельности подведомственными учреждениями

- Составление сводной отчетности о закнонности осуществляемой закупочной деятельности подведомственными учреждениями
- Представление сводной отчетности о закнонности осуществляемой закупочной деятельности подведомственными учреждениями

Рисунок 2.9 – Детализация процессов осуществления внутренних бюджетных процедур в части осуществления закупочной деятельности подведомственными учреждениями

Источник: составлено автором.

Подобное совершенствование является важным с точки зрения расширения перечня объектов внутреннего финансового контроля в целях повышения прозрачности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений, а также создания дополнительных возможностей для проведения внутреннего финансового аудита (рисунок 2.10).

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.

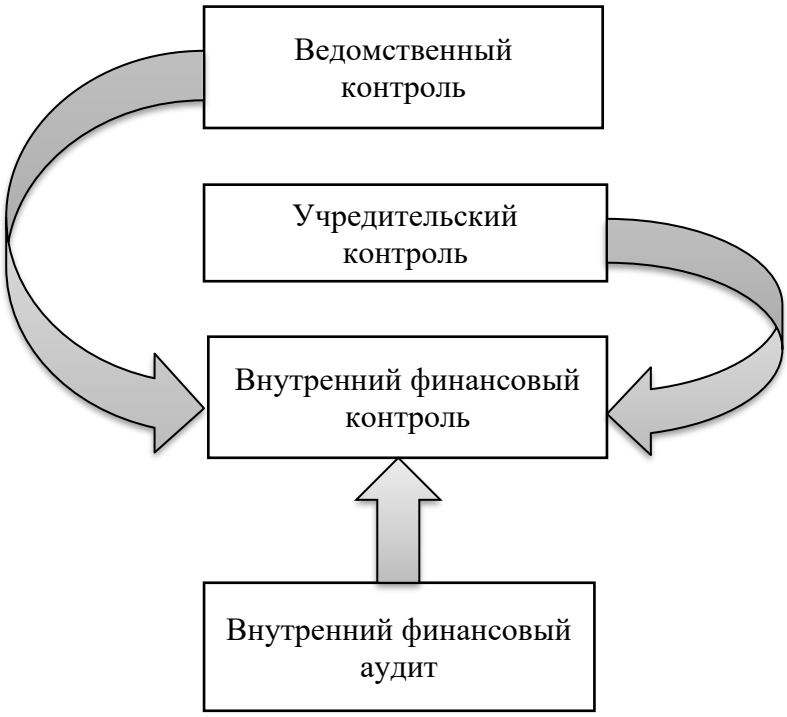

Рисунок 2.10 – Предложение по оптимизации учредительского и ведомственного контроля в системе внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

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 (рисунок 2.11).

Рисунок 2.11 – Процедуры реализации внутреннего финансового контроля главного распорядителя бюджетных средств, являющегося учредителем

Источник: составлено автором.

В целях модернизации механизмов ВФА необходимо расширение перечня объектов ВФА 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 (рисунок 2.12).

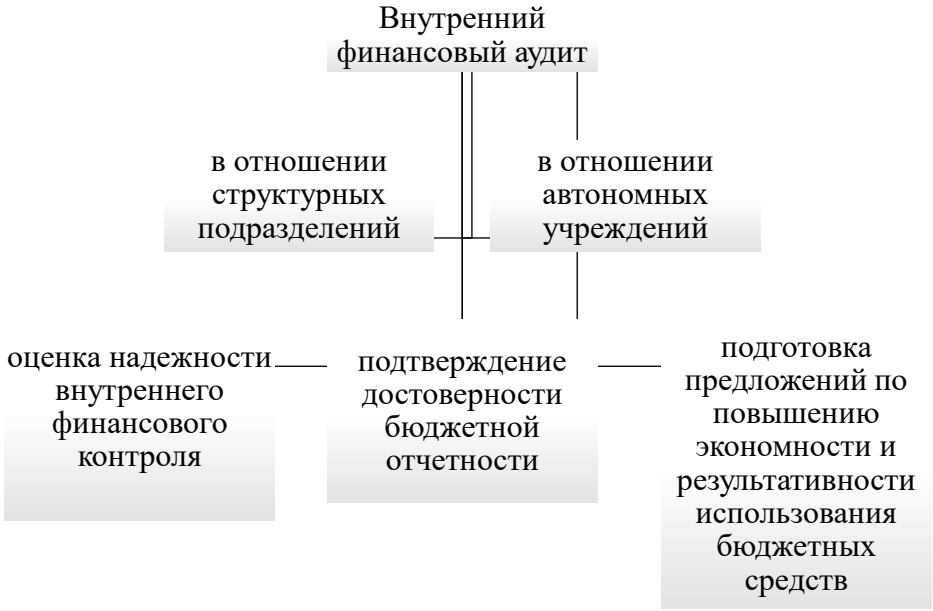

Рисунок 2.12 – Предмет осуществления внутреннего финансового аудита главного распорядителя бюджетных средств, являющегося учредителем

Источник: составлено автором.

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, от его формирования до предоставления отчетности.

В частности, процесс исполнения государственного (муниципального) задания станет абсолютно прозрачным для учредителя, который сможет анализировать и предлагать направления совершенствования на всех этапах. Для эффективного функционирования модели финансового контроля (рисунок 2.13), действующей на уровне отдельного автономного учреждения следует разработать и внедрить механизмы, обеспечивающие организационное взаимодействие системных компонентов.

Основной особенностью функционирования автономного учреждения является его вовлеченность в процесс выполнения государственного (муниципального) задания. Субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания являются превалирующим источником финансового обеспечения значительной доли автономных учреждений.

Кроме того, качественные и количественные показатели выполнения государственного (муниципального) задания тесно коррелируют с показателями качества жизни населения, которому оказываются соответствующие услуги. Следовательно, особую важность приобретает организация учредительского контроля в направлении исполнения государственного (муниципального) задания на каждом из этапов.

Целесообразным считается дифференциация учредительского контроля в процессе исполнения государственного (муниципального) задания, т. е. его разграничение по видам, среди которых выделяются предварительный, текущий и последующий. Предварительный внутренний финансовый контроль предполагает выполнение процедур учредителем на этапе формирования и утверждения государственного (муниципального) задания сети подведомственных организаций, а также при заключении соглашения о предоставлении субсидии с каждым из учреждений.

Рисунок 2.13 – Модель осуществления контроля за внутренним контролем автономного учреждения

Источник: составлено автором.

Текущий контроль реализуется в отношении автономных учреждений через мониторинг процесса использования предоставленной субсидии, и охватывает такие этапы, как перечисление субсидии на счет автономного учреждения, принятие и оплата обязательств автономным учреждением, и соответствующая корректировка государственного (муниципального) задания.

Мониторинг учредителя, осуществляемый в ходе текущего внутреннего финансового контроля, приобретает особую важность в связи с переводом бюджетных средств, предоставленных в форме субсидии, в статус собственных доходов автономного учреждения после их зачисления на счет организации, что формирует высокорисковую зону, сопряженную с возможностью неэффективного использования средств, выделенных автономному учреждению.

Последующий контроль реализуется учредителем посредством применения инструментария анализа отчетности, результаты которого служат основанием для формирования организационных выводов и принятия соответствующих решений (рисунок 2.14).

Изменения в законодательстве в области формирования отчетности по предоставлению субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, произошедшие в 2019 году, позволяют выделить наиболее значимые факторы рисков, являющиеся ориентиром для учредителей в ходе осуществления внутреннего финансового контроля.

Во-первых, изменились требования к отражению в учетных регистрах доходов будущих периодов, которые отражаются в учете вне зависимости от периода, в котором было заключено соглашение.

Во-вторых, заключение соглашения о предоставлении субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания в текущем году на текущий год до предоставления отчетности за прошлый год предполагает отражение этого факта в учете в качестве существенного события после отчетной даты.

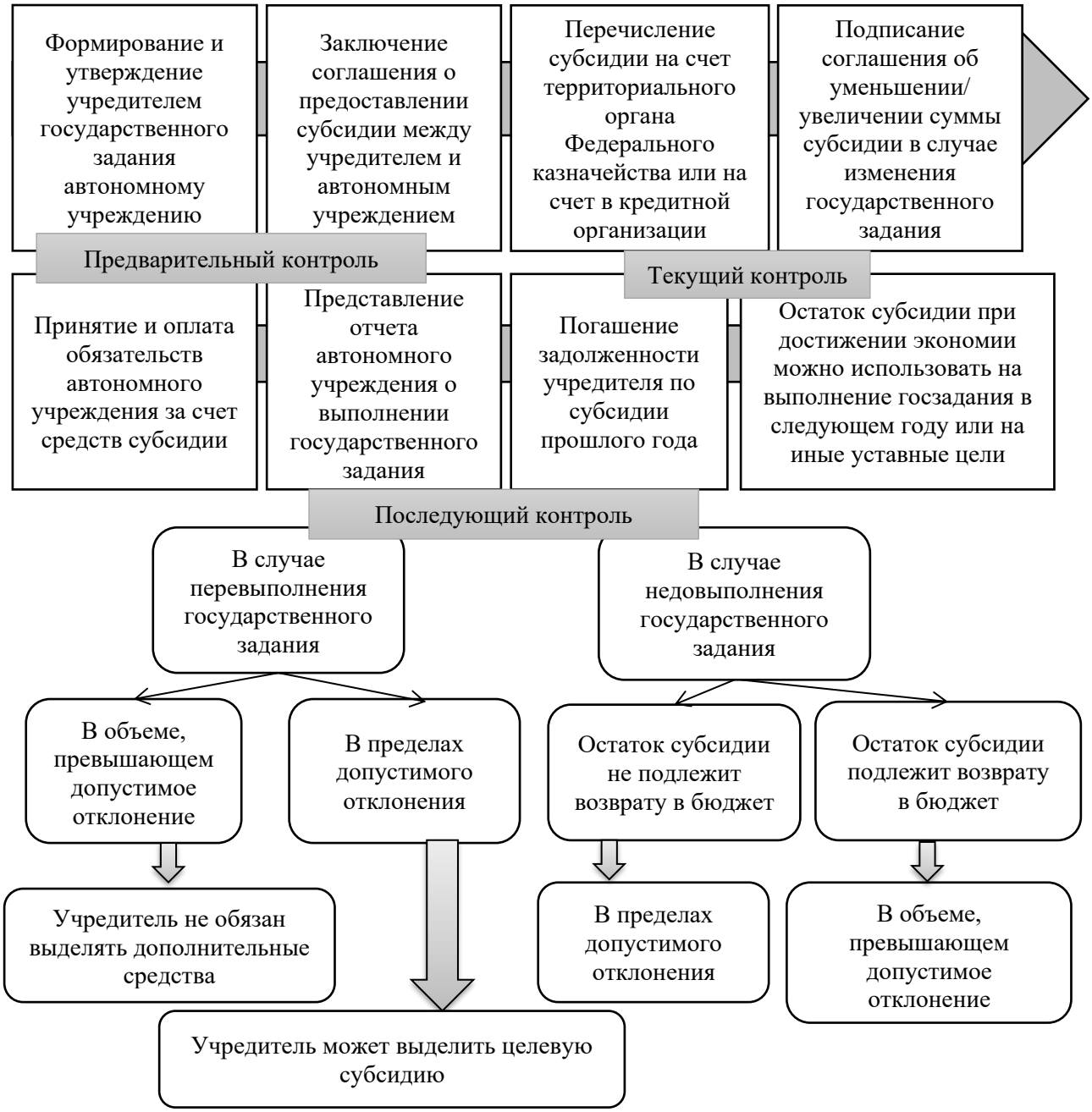

Рисунок 2.14 – Траектория охвата учредительским контролем процессного этапа выполнения государственного задания

Источник: составлено автором.

В-третьих, предполагается осуществление ежегодного корректирования суммы субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на три года на балансовых счетах и счетах санкционирования согласно новому соглашению.

В-четвертых, подписание соглашения задним числом не допускается. Если соглашение подписывается после сдачи годового отчета, но его дата входит в отчетный период, то это идентифицируется как искажение отчетности, так как факт заключения соглашения должен быть отражен в годовой отчетности (рисунок 2.15).

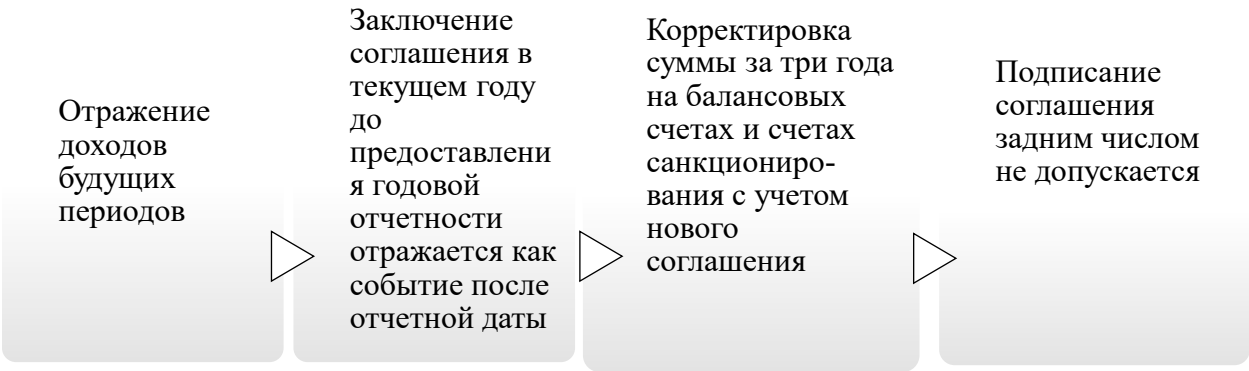

Рисунок 2.15 – Факторы рисков на предварительном этапе контроля в процессе заключения соглашения о предоставлении субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания

Источник: составлено автором.

Выполнение операций в рамках последующего внутреннего финансового контроля должно коррелировать со стадией исполнения государственного (муниципального) задания. В случае его недовыполнения в объеме, превышающем допустимое отклонение, остаток субсидии на сумму недовыполнения подлежит возврату в бюджет; в пределах допустимого отклонения – остаток не возвращается, однако необходимо выявить причины недостижения установленных показателей государственного (муниципального) задания для минимизации факторов риска в следующем году.

В случае перевыполнения государственного (муниципального) задания в объеме, превышающем допустимое отклонение, учредитель по своему усмотрению может выделить целевую субсидию, но не обязан это делать; в пределах допустимого отклонения учредитель не обязан выделять

дополнительное финансовое обеспечение. Если по итогам выполнения государственного (муниципального) задания получена экономия средств субсидии при достижении количественных и качественных показателей, то это считается признаком эффективной организации деятельности автономного учреждения. Последующий внутренний финансовый контроль, осуществляемый учредителем, является важным с точки зрения определения прозрачности и эффективности деятельности подведомственных организаций в целях планирования распределения бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг, полученных в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания в следующем за отчетным периодом.

На современном этапе законодательством не предусмотрено применение бюджетных мер принуждения и мер административного принуждения учредителем в отношении подведомственных учреждений. Однако результаты учредительского контроля могут быть использованы для принятия управленческих решений по вопросам объемов государственного (муниципального) задания в будущем периоде.

Помимо учредителя контроль за использованием субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания осуществляется федеральными органами государственной власти, осуществляющими функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере. «Объектами контроля Федерального казначейства на федеральном уровне являются как главные распорядители средств федерального бюджета, так и федеральные государственные учреждения, автономные учреждения субъекта Российской Федерации (муниципальные автономные учреждения) в части соблюдения ими целей и условий предоставления средств, источником финансового обеспечения которых являются целевые межбюджетные трансферты, предоставленные из федерального бюджета» [83]. Следовательно, несмотря на то, что автономные учреждения осуществляют деятельность в соответствии с планом финансово-хозяйственной деятельности и их операции не подлежат

санкционированию со стороны Федерального казначейства, оно имеет право проводить проверку использования средств предоставленной субсидии. Органы государственной власти, осуществляющие функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, обладают полномочиями в части применения мер административного принуждения в отношении объектов контроля.

В связи с тем, что автономные учреждения вправе осуществлять предпринимательскую деятельность, то как юридические лица они выступают также и объектами налоговых проверок. Доход по этому источнику финансового обеспечения деятельности поступает в распоряжение автономного учреждения.

Контрольно-счетные органы имеют возможность осуществлять внешний контроль посредством проведения проверки годовой отчетности учредителей и отдельно автономных учреждений. Также автономные учреждения имеют право обращаться в аудиторские организации для получения аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (рисунок 2.16).

Внешний контроль за финансово-хозяйственной деятельностью автономных учреждений представляет собой разветвленную сеть субъектов контроля, реализующих полномочия по вопросам соответствия деятельности автономных учреждений требованиям законодательства, включая не только бюджетное, но также и иные его виды, например, отраслевое, налоговое.

Если учредительский контроль служит базисом для принятия управленческих решений, то внешний государственный финансовый контроль обладает набором санкционирующих полномочий, реализуемых в отношении автономных учреждений.

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.

Рисунок 2.16 – Внешний финансовый контроль в отношении автономного учреждения

Источник: составлено автором.

С практической точки зрения, результаты учредительского контроля являются информационной базой при принятии решения об изменении объемов финансового обеспечения государственного (муниципального) задания. Однако в рамках действующего законодательства учредитель не может применять меры принуждения по отношению к автономным учреждениям, что негативно сказывается на общем уровне финансовой дисциплины.

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.

2.3 Совершенствование инструментария внутреннего контроля автономных учреждений

Анализ концептуальной основы и методических подходов к организации учредительского контроля позволяет констатировать о необходимости расширения методического обеспечения и формирования базы стандартов, регламентирующих процессы контроля, осуществляемого учредителем в отношении подведомственных автономных учреждений.

Важным направлением оптимизации системы финансового контроля, действующей на уровне автономных учреждений, выступает необходимость формирования единого терминологического аппарата, определяющего дефиниции, связанные с организацией учредительского контроля.

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

внутреннего финансового контроля, осуществляемых органом исполнительной власти, являющимся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений по оценке соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований законодательства Российской Федерации и требований, установленных учредителем, в том числе оценки надежности внутреннего контроля.

Посредством учредительского контроля обеспечивается оценка эффективности системы внутреннего контроля автономного учреждения, оценка достижения выполнения качественных и количественных показателей государственного (муниципального) задания, а также оценка эффективности использования финансового обеспечения, поступающего автономному учреждению из соответствующих источников (рисунок 2.17).

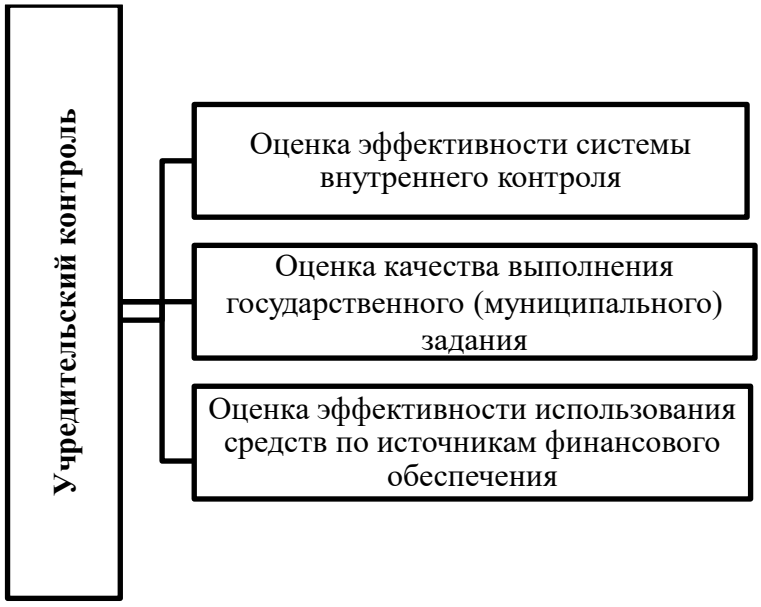

Рисунок 2.17 – Направления осуществления учредительского контроля

Источник: составлено автором.

Учредительский контроль должен быть направлен на выявление и анализ факторов, обусловивших недостатки и нарушения в деятельности автономных учреждений для последующей выработки рекомендаций по повышению эффективности деятельности подведомственных учреждений. Тем самым учредительский контроль должен стать не только действенным инструментом для

принятия учредителем обоснованных решений, но и оказать соответствующую помощь автономным учреждениям в повышении эффективности их деятельности.

Целью осуществления учредительского контроля является повышение эффективности и прозрачности деятельности автономных учреждений, что впоследствии повлечет повышение эффективности использования бюджетных средств.

Проведение контрольных мероприятий в рамках реализации функций учредительского контроля должно быть определено и обосновано в плане, ежегодно разрабатываемом и утверждаемом главным распорядителем бюджетных средств. В плане должны отражаться вопросы по каждому из предметов осуществления учредительского контроля. Однако предполагается проведение и внеплановых мероприятий, инициируемых при поступлении запросов от государственных органов, органов местного самоуправления, правоохранительных органов, органов внешнего государственного финансового контроля, а также при получении соответствующих обращений пользователей услуг, предоставляемых автономным учреждением. Учредительский контроль может осуществляться в форме камерального или выездного контрольного мероприятия, где под камеральным подразумевается совокупность контрольных действий, осуществляемых учредителем удаленно, т. е. без непосредственного посещения объекта контроля, тогда как выездное контрольное мероприятие предполагает проведение контрольных действий по месту нахождения автономного учреждения.

В состав методического инструментария, применяемого в ходе реализации учредительского контроля, включаются следующие методы:

– наблюдение – систематическое изучение действий сотрудников объекта контроля, выполняемых ими в ходе осуществления должностных полномочий;

– пересчет – проверка точности арифметических расчетов, содержащихся в документах, относящихся к предмету контрольного мероприятия;

– экспертиза – анализ и оценка сведений, содержащихся в документах, относящихся к предмету контроля, в части выявления отклонений при осуществлении хозяйственных операций и их причин;

– инвентаризация – сверка данных, характеризующих фактическое наличие и состояние материальных активов, информация о которых представлена в учетных регистрах и отчетности автономного учреждения;

– анкетирование – проведение опроса пользователей услуг, предоставляемых автономным учреждением, с целью оценки их качества и уровня удовлетворенности населения.

В обобщенном виде совокупность сущностных характеристик учредительского контроля представлена в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Сущностные характеристики учредительского контроля как элемента внутреннего финансового контроля

Критерий	Описание
Субъект	Структурное подразделение учредителя (федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, исполнительно-распорядительного органа муниципального образования)
Объект	Финансово-хозяйственная деятельность автономного учреждения
Предмет	Оценка эффективности системы внутреннего контроля. Оценка качества и количества выполнения государственного (муниципального) задания. Оценка эффективности использования средств по источникам финансового обеспечения
Формы	В зависимости от наличия контрольного мероприятия в плане – плановое и внеплановое контрольное мероприятие
	В зависимости от места проведения контрольного мероприятия – выездное и камеральное контрольные мероприятия
	В зависимости от времени проведения контрольного мероприятия – предварительное, текущее или последующее контрольные мероприятия
Методы	Наблюдение, пересчет, экспертиза, инвентаризация, анкетирование и иные правомерные методы, способствующие достижению цели контрольного мероприятия
Цели	Обеспечение соблюдения автономным учреждением законодательства Российской Федерации и требований, установленных в нормативных документах учредителей
	Повышение эффективности использования бюджетных ассигнований, предоставляемых главному распорядителю бюджетных средств, для последующего распределения подведомственным организациям
	Повышение эффективности и прозрачности деятельности автономного учреждения

Критерий	Описание
Задачи	Оценить эффективность системы внутреннего контроля автономного учреждения
	Провести анализ количественных и качественных показателей выполнения государственного (муниципального) задания автономным учреждением
	Оценить эффективность и законность выполнения автономным учреждением плана финансово-хозяйственной деятельности
	Оценить эффективность использования средств по источникам финансового обеспечения
	Дать рекомендации по повышению эффективности деятельности автономного учреждения

Источник: составлено автором.

В рамках действующей методологии учредительский контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Особую значимость в сложившихся экономических условиях приобретает организация предварительного, превентивного контроля, позволяющего своевременно выявлять факторы риска и не допускать отклонения от плановых показателей деятельности автономного учреждения, в том числе в будущем периоде. Это во многом достигается посредством применения инструментария анализа результатов выполнения государственного (муниципального) задания в отчетном периоде, целями которых служит выявление причин нарушений и недостатков и корректировка показателей в следующем отчетном периоде.

В ходе текущего контроля осуществляется мониторинг деятельности автономных учреждений, в том числе с использованием информационных систем, предоставляющих удаленный доступ к оперативной информации о деятельности автономных учреждений.

В результате последующего контроля важным направлением является не только формирование комплексного представления об эффективности деятельности автономного учреждения, но и разработка предложений, направленных на совершенствование деятельности подведомственных организаций в будущем периоде (рисунок 2.18).

Рисунок 2.18 – Разграничение направленности учредительского контроля в зависимости от времени его осуществления

Источник: составлено автором.

Деятельность субъекта ВФК строится на использовании принципов:

– законности – основывается на соответствии деятельности субъектов ВФК требованиям законодательства Российской Федерации;

– объективности – представляет собой беспристрастное выполнение сотрудниками соответствующего структурного подразделения учредителя должностных обязанностей и недопущение конфликта интересов;

– эффективности –основывается на стремлении к достижению наилучших результатов контрольного мероприятия с использованием заданного объема ресурсов или достижению заданных результатов при наименьших ресурсах (финансовых, трудовых, материальных);

– независимости – базируется на отсутствии влияния каких-либо факторов, в том числе воздействия третьих лиц на субъект внутреннего финансового контроля, способных привести к искажению результатов контрольного мероприятия;

– профессиональной компетентности – основан на применении должностными лицами в ходе контрольного мероприятия соответствующих знаний и навыков для получения достоверных и объективных результатов;

– системности – означает комплексное проведение контрольных мероприятий по каждому из значимых направлений деятельности автономного учреждения с установленной периодичностью для выявления динамики отклонений и минимизации факторов риска;

– ответственности – предполагает, что должностные лица, задействованные в проведении контрольного мероприятия, несут полную ответственность за его организацию, а также полученные результаты.

При проведении контрольного мероприятия в отношении автономного учреждения должностные лица, представляющие структурное подразделение внутреннего финансового контроля учредителя, вправе:

1) получить доступ ко всей необходимой для проведения контрольного мероприятия информации и прикладному программному обеспечению, и техническим средствам автономного учреждения;

2) быть допущенными на объект контроля при проведении выездного контрольного мероприятия, в том числе территории для служебного пользования;

3) обращаться за разъяснениями возникающих вопросов в ходе контрольного мероприятия к сотрудникам автономного учреждения;

4) привлекать экспертов к проведению контрольного мероприятия в случае возникновения потребности в знаниях в узкоспециализированных областях;

5) использовать различные правомерные методы для достижения целей контрольного мероприятия.

При проведении контрольного мероприятия в отношении автономного учреждения должностные лица, представляющие структурное подразделение внутреннего финансового контроля учредителя, обязаны:

– соблюдать требования законодательства Российской Федерации;

– предоставлять возможность руководителю или иному уполномоченному лицу автономного учреждения присутствовать при проведении контрольного мероприятия на объекте контроля и давать пояснения по возникающим у них вопросам;

– обеспечить доступ руководителя или иного уполномоченного лица автономного учреждения к результатам контрольного мероприятия.

При проведении контрольного мероприятия руководитель или иное уполномоченное лицо, а также представители структурного подразделения внутреннего контроля автономного учреждения вправе:

1) присутствовать при проведении выездного контрольного мероприятия;

2) получить разъяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки;

3) ознакомиться с программой и результатами проверки учредителя и обжаловать их при несогласии.

При проведении контрольного мероприятия руководитель или иное уполномоченное лицо, а также представители структурного подразделения внутреннего контроля автономного учреждения обязаны:

1) предоставлять необходимую информацию по запросу субъектов контроля;

2) предоставить доступ представителям учредителя, ответственным за проведение выездного контрольного мероприятия, на территорию автономного учреждения;

3) давать пояснения по всем вопросам, возникающим в ходе контрольного мероприятия у субъектов контроля;

4) принимать меры, направленные на устранение выявленных в ходе контрольного мероприятия недостатков и нарушений, и информировать представителей учредителя о результатах.

По результатам контрольного мероприятия субъектом внутреннего финансового контроля подготавливается акт, который доводится до сведения объекта контроля. Акт содержит информацию о выявленных недостатках и нарушениях, указания к обязательному устранению нарушений с установленными сроками, а также рекомендации по совершенствованию деятельности автономного учреждения. Автономное учреждение вправе представить возражения в письменном виде учредителю в случае несогласия с результатами контрольного мероприятия.

При наличии в акте контрольного мероприятия указаний к устранению нарушений автономное учреждение обязано принять меры и представить в установленные сроки отчет об исполнении указаний учредителю. В случае невыполнения указаний субъект внутреннего финансового контроля вправе применить меры дисциплинарной ответственности к руководителю объекта контроля. Если же по результатам контрольного мероприятия были выявлены признаки административной или уголовной ответственности, то должностные лица, ответственные за осуществление контрольного мероприятия, отправляют материалы, указывающие на состав правонарушения в соответствующие правоохранительные органы.

Учредитель вправе самостоятельно устанавливать формы отчетности, используемые при проведении ВФК, а также формировать план контрольных мероприятий, выбирать формы, методы и их периодичность. Внутренний финансовый контроль в отношении автономных учреждений должен

основываться не на выборочных проверках некоторых направлений деятельности объекта контроля, а представлять собой постоянный мониторинг деятельности автономного учреждения и оказание своевременной консультационной поддержки.

В связи с изменениями в бюджетном законодательстве, предполагающими имплементацию требований к ВФК в федеральные стандарты ВФА, разработанные Министерством финансов Российской Федерации, считается целесообразным дополнить Федеральный стандарт ВФА «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» следующим пунктом: «Главный распорядитель бюджетных средств, являющийся учредителем, обязан осуществлять внутренний финансовый контроль в отношении его подведомственных организаций. ВФК в отношении автономных учреждений основан на инструментарии учредительского и ведомственного контроля».

Также необходимо разработать методические рекомендации по применению внутреннего финансового контроля в отношении подведомственных организаций. Рекомендации могут быть основаны на предложениях, сформулированных в ходе настоящего исследования.

Для интеграции механизмов внутреннего финансового контроля в систему хозяйствования автономного учреждения необходимо оптимизировать взаимодействие между учредителем и сетью его подведомственных организаций.

Структуру органов управления автономного учреждения формируют учредитель, наблюдательный совет и руководитель [87]. Необходимо предусмотреть создание структурного подразделения, уполномоченного на осуществление внутреннего контроля, в каждом из автономных учреждений. Причем данное подразделение должно стать связующим элементом между органами управления и сотрудниками более низкого звена автономного учреждения. Реализация механизмов управления посредством осуществления полномочий субъектом внутреннего контроля будет способствовать формированию полной и достоверной информации о деятельности автономного

учреждения для последующего ее использования при принятии управленческих решений и формировании организационных выводов (рисунок 2.19).

Рисунок 2.19 – Схема взаимосвязи органов управления автономного учреждения и учредителя

Источник: составлено автором.

Структурное подразделение внутреннего контроля автономного учреждения должно реализовывать контрольные полномочия по каждому из направлений деятельности учреждения и предоставлять соответствующую отчетность субъекту ВФК, т. е. учредителю.

Характеристиками эффективного взаимодействия учредителя и субъекта внутреннего контроля автономного учреждения являются:

– учредитель получает полную и достоверную информацию для принятия управленческих решений и формирования организационных выводов;

– учредитель формирует перечень мероприятий, направленных на развитие автономного учреждения [97] и получает отчетную информацию в виде «обратной связи», свидетельствующую о результатах их практического внедрения;

– автономное учреждение имеет возможность обращаться за консультациями и разъяснениями в процессе осуществления деятельности к учредителю.

Действенным считается внутренний финансовый контроль, реализуемый в отношении автономных учреждений, результаты которого могут содействовать повышению эффективности деятельности подведомственной организации.

Служба внутреннего контроля автономного учреждения не только выступает в качестве субъекта, ответственного за формирование информационной базы, но и несет ответственность за полноту и достоверность предоставляемых учредителю данных для принятия управленческих решений, а также является системообразующим элементом для оптимизации средств коммуникации между структурными подразделениями объекта контроля и учредителем и реализации рекомендаций по повышению эффективности функционирования (рисунок 2.20).

В условиях модернизации системы финансового контроля, осуществляемого главным распорядителем бюджетных средств, служба внутреннего контроля автономного учреждения приобретает новое значение, становясь не только элементом контрольно-ревизионной деятельности, но и управленческой, а также информационной.

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.

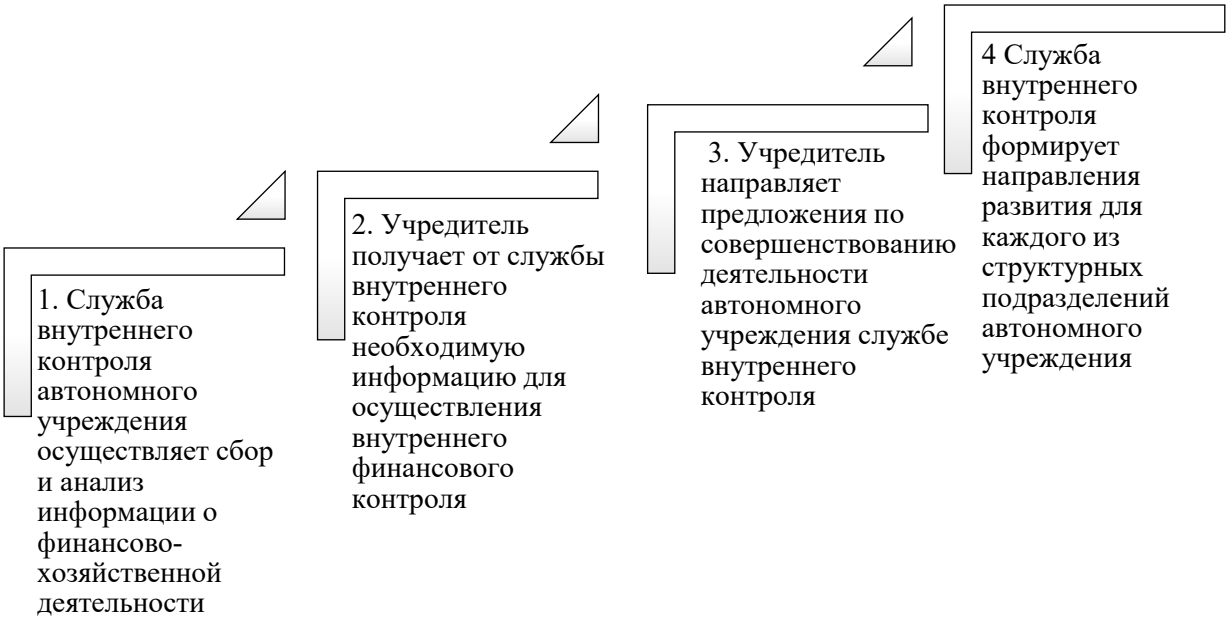

Рисунок 2.20 – Процесс взаимодействия участников внутреннего финансового контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений

Источник: составлено автором.

Достижение целей, стоящих перед автономным учреждением, должно содействовать формированию в каждом из них службы внутреннего контроля, выполняющей функции связующего элемента между учредителем и объектом контроля. Следовательно, внутренний финансовый контроль, основанный на инструментарии учредительского контроля, является важной системой, обеспечивающей взаимодействие учредителя и автономного учреждения за счет того, что позволяет сделать более прозрачным и эффективным использование бюджетных ассигнований, предоставленных организации из источников финансового обеспечения. При этом важной особенностью осуществления контроля является организация постоянного мониторинга финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и обмена необходимой информацией между учредителем и структурным подразделением, выполняющим функции внутреннего контроля, в том числе относительно выполнения рекомендаций по повышению эффективности деятельности.

Глава 3 Методологические аспекты построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях

3.1 Сравнительное исследование российских и международных подходов к построению и проведению внутреннего контроля

На формирование систем внутреннего контроля, действующих в российских экономических субъектах, значительное влияние оказали методологические концепции и методические разработки ряда международных организаций, рабочих групп, научных школ. В качестве базовых концептуальных подходов при разработке моделей внутреннего контроля могут быть применены зарубежные методические разработки, определяющие системные компоненты внутреннего контроля, такие как COSO, COBIT, SAC, SAS 55 и SAS 78 [36]. Анализ методических подходов, получивших наибольшее распространение и практическое применение, позволяет выделить риск-ориентированную модель, сформированную на основе базовых компонентов модели COSO, подтверждающую модель, фокусирующуюся на применении метода подтверждения, системно-ориентированную модель, учитывающую системные компоненты контроля и управления, эффективную модель, позволяющую реализовать процедуры анализа и оценки показателей эффективности, интерактивную модель внутреннего контроля, обеспечивающую применение элементов интерактивного мониторинга [76] и другие модели, базирующиеся на концептуальных принципах основных моделей.

Особое значение для формирования системных компонентов внутреннего контроля имеет модель COSO [70], практическое применение которой позволяет экономическому субъекту повысить эффективность деятельности за счет решения таких задач, как обеспечение эффективности и результативности операций; надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности; соблюдения требований нормативных актов и внутренних распорядительных документов.

Базовыми принципами модели COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» выступает системный подход к формированию механизмов внутреннего контроля, а также внедрение риск-ориентированных процедур в качестве основного системного компонента. Компонент «контрольная среда» приобрел характеристики институциональной среды, объединяя целевые направленности определенных институтов для достижения интегрированного синергетического эффекта. Преимущество интегрированной модели заключается в том, что ключевым элементом является постановка целей и анализ событий, в то время как внутренний контроль выступает инструментом, позволяющим повысить вероятность достижения целей.

Оценивая воздействие модели COSO на методологию финансового контроля и глубину трансформационных преобразований, причинами которых стало практическое применение ее элементов, следует отметить ряд наиболее важных результатов:

– выделение в качестве отдельного структурного компонента механизма управления рисками;

– оценка факторов риска исходя из того влияния, которые они оказывают на показатели, характеризующие динамику финансовых результатов;

– мониторинг показателей, позволяющих оценить эффективность и результативность использования ресурсов, с учетом влияния динамики показателей на достижение стратегических целей и решение тактических задач.

Таким образом, применение модели COSO в качестве базовой методологической концепции для построения эффективных систем внутреннего контроля требует создания действенных механизмов управления рисками, которые, в свою очередь, должны формироваться как многокомпонентные циклические процессы, интегрированные в бизнес-процессы экономического субъекта, обеспечивающие синергетический эффект от воздействия взаимосвязанных и взаимозависимых компонентов. В основу модели COSO положены следующие восемь взаимосвязанных составляющих процесса управления рисками [56].

Внутренняя среда, представляющая деловой климат в организации (учреждении), включая моральные ценности, и картину восприятия риска и реакции на него сотрудников экономического субъекта или, иначе говоря, философию управления рисками, включающую понятие «риск-аппетит» (уровень приемлемого риска, который экономический субъект готов принять).

Постановка целей, соответствующих миссии экономического субъекта и уровню риск-аппетита, гарантирует достижение целей через процессы управления рисками.

Определение событий, предусматривающее анализ влияния на них позитивных (возможностей) и негативных факторов (рисков), оценку влияния особенностей внутренней и внешней среды на достижение целей автономного учреждения.

В качестве негативных факторов (рисков) внешней среды, оказывающих влияние на значимые события и на возможность достижения целей экономическим субъектом, следует рассматривать изменения законодательства, изменения условий хозяйствования, повлекшие возникновение валютных и процентных рисков и т. п., в то время как рисками внутренней среды выступают текучесть персонала, недостижение критериев финансовой устойчивости, внедрение новых управленческих решений, инноваций, цифровых технологий, требующих значительных технологических изменений, а также новых компетентностных комбинаций, применение реорганизационных процедур, например слияния или поглощения, существенная трансформация спектра выполняемых работ (оказываемых услуг), выход на внешние (зарубежные) рынки и т. д.

Оценка рисков, предусматривающая выполнение аналитических процедур с целью определения вероятности появления негативных событий, разработки комплекса мероприятий, связанных с внедрением необходимых мер по нивелированию их последствий. Механизмы реагирования администрации экономического субъекта на выявляемые риски должны предусматривать определенные способы уклонения от рисков, а также включать в себя мероприятия, связанные с управлением рисками, позволяющие обеспечить сокращение,

перераспределение рисков, а также их удержание на допустимом, приемлемом для экономического субъекта уровне.

Средства контроля, предполагающие реализацию контрольных действий, применение методов, основанных на определенных принципах контроля, направленных на исполнение управленческих решений и ориентированных на выполнение разработанных мероприятий по снижению рисков.

Информация и коммуникации, позволяющие персоналу эффективно выполнять свои служебные обязанности, организовывать и осуществлять обмен необходимой для реализации управленческих решений информацией как по вертикали, так и по горизонтали.

Таким образом, осуществление информационного взаимодействия осуществляется как между отдельными сотрудниками внутри структурных подразделений, так и между представителями структурных подразделений в рамках реализации хозяйственного цикла, а также между структурными единицами топ-менеджмента экономических субъектов. При этом от рациональности координационного взаимодействия во много зависит эффективность реализуемых проектов, немаловажное значение для которого имеет и фактор информативности. При этом источником получения необходимой информации являются данные, отражающие специфику совершения фактов хозяйственной жизни, включая данные бухгалтерского (финансового) и управленческого (внутреннего) учета, востребованность и целевой характер которых устанавливается системой управления экономическим субъектом.

Мониторинг, предусматривающий выполнение комплекса процедур, направленных на отслеживание влияния факторов риска и корректировку процесса управления рисками экономического субъекта, а также применение механизмов снижения рисков, организованных в рамках текущей деятельности руководства или выборочно, по мере выявления значимых факторов риска.

Принципиально важное значение для формирования методологии внутреннего контроля оказали разработки и последующее широкое распространение модели, основанной на одноименных стандартах внутреннего

контроля COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies – «Задачи управления для информационных и смежных технологий»), основной направленностью которой является разработка технологического решения по созданию системы, обеспечивающей достаточный уровень информационной безопасности за счет внедрения информационных технологий, направленных на организацию внутреннего контроля за процессами функционирования экономических субъектов, в том числе автоматизированными, основу которых составляют приемы сравнения действующих механизмов информационных процессов с эталонными образцами (лучшими вариантами, определенными путем анализа эмпирических данных), в том числе с лучшими отраслевыми практиками и технологическими решениями.

В рамках методологических постулатов, сформированных концепцией COBIT, определяющих парадигму ее трансформационных преобразований, процессы, связанные с применением в ходе внутреннего контроля информационных технологий, следует дифференцировать, выделяя при этом пять основных зон, соответствующих определенным хозяйственным циклам: планирование, предусматривающее формирование состава показателей, достижение которых должно быть обеспечено в ходе внедрения соответствующего инструментария; организация, предусматривающая формирование и принятие управленческих решений, а также проведение мероприятий, направленных на их осуществление; приобретение и внедрение, включающие непосредственную реализация управленческих решений и практическое применение инструментов; доставка и поддержка, предполагающие внедрение определенных технологических решений, обеспечивающих эффективное функционирование механизмов; мониторинг, предусматривающий внедрение инструментов наблюдения и анализа за процессом функционирования механизмов контроля [196].

Применение риск-ориентированного подхода в моделях внутреннего контроля, основанных на принципах стандартов COBIT, предполагает формирование и применение инструментов, позволяющих обеспечить выявление и минимизацию последствий рисков, связанных с использованием информационных

технологий, в числе которых выступают [196]:

– риски, связанные с некорректной обработкой данных, вызываемые неверными технологическими решениями и применяемыми инструментами, а также риски, связанные с некорректностью самих обрабатываемых данных, неточностью элементов информации;

– риски, сопряженные с несанкционированным, неправомерным доступом к информационным ресурсам, последствиями которых могут стать искажения в отражении информации о совершенных фактах хозяйственной жизни, появление недостоверной информации (информации о несуществующих операциях), уничтожение информации о совершенных хозяйственных операциях;

– риски, связанные с превышением полномочий сотрудниками, имеющими доступ к внутренним информационным ресурсам, последствиями которых могут стать использование информации не по назначению, получение сотрудниками, имеющими доступ к информации, дополнительных привилегий сверх установленных объемов;

– риски, вызванные несанкционированной корректировкой данных в учетных регистрах, изменениями в программных настройках, в системных компонентах информационных ресурсов;

– риски, связанные с недостаточным уровнем профессиональной компетенции сотрудников, задействованных в обеспечении деятельности информационных ресурсов, последствиями которых является низкая степень соответствия программных настроек и системных компонентов применяемого программного обеспечения потребностям экономического субъекта;

– риски, связанные с некорректным (ручным) вмешательством сотрудников в работу программного обеспечения, вызываемые как низкой квалификацией сотрудников, так и определенными причинами (умышленный характер нарушений), последствиями которых могут стать как слом алгоритмов учетных решений, так и уничтожение данных информационного ресурса;

– риски, связанные с потерей данных или ограничением доступа к ним, причинами которых могут являться внешние воздействия, технические сбои в

работе программного и аппаратного обеспечения, несовершенство инструментов информационной безопасности (антивирусных программ).

В рамках концептуальных подходов, используемых для формирования моделей внутреннего контроля, основанных на стандартах SAC («Контроль и аудит систем»), предполагается обеспечение интеграции и комплексного взаимодействия системных компонентов внутреннего контроля, в качестве которых рассматриваются определенные процессы, осуществляемые в ходе внутреннего контроля, комплекс функций и действий отдельных подсистем и персонала экономического субъекта, реализуемых с целью эффективного выполнения намеченных задач с учетом внедрения инструментов анализа рисков, оценки затрат и контроля результатов.

В качестве структурных компонентов внутреннего контроля концепцией SAC определены: контрольная среда (совокупность элементов, обеспечивающих условия функционирования субъекта внутреннего контроля), процедуры контроля (приемы и инструменты, используемые в ходе контроля) и ручные и автоматизированные системы (программное обеспечение, позволяющее обеспечить автоматизацию контрольных процессов).

Детализация функциональных и структурных характеристик, а также концептуальных подходов, на которых базируются процессы формирования моделей внутреннего контроля (стандарты COSO, COBIT, SAC, SAS 55 и SAS 78), приведены в приложении Д, где представлены результаты сравнения международных методологических разработок и содержащихся в них стандартизированных элементов методического обеспечения.

Таким образом, оценивая концептуальные основы внутреннего контроля, базирующиеся на международных стандартах, регламентирующих системные компоненты и методические подходы, следует в качестве базового принципа современной парадигмы внутреннего контроля определить трансформацию системных характеристик и формирование моделей, основанных на риск-ориентированном подходе.

Оценивая этапы трансформационных преобразований систем внутреннего

контроля, следует выделить новации 2014 года, потребовавшие от коммерческих банков внедрения в качестве обязательного системного компонента риск-ориентированного подхода. Сама трактовка риск-ориентированного подхода была подвергнута определенной трансформации. В отличие от модели COSO, ориентированной на изменение механизмов управления с учетом оцененных рисков, современный процесс управления, осуществляемый в рамках риск-ориентированной модели, считается высокорисковым элементом и требует соответствующей оценки и анализа.

Основной целевой направленностью риск-ориентированного внутреннего контроля (далее – РОВК) следует считать предупреждение влияния рисков путем формирования и применения комплекса инструментов, приемов и процедур, обеспечивающих выявление, оценку и контроль влияния факторов риска при помощи применения технологий управления, оказывающих воздействие на определенные области деятельности как экономического субъекта в целом, так и отдельных структурных подразделений, а также обеспечивающих максимально возможное снижение рисков [73].

Оценивая концептуальные принципы и организационные аспекты формирования моделей внутреннего контроля, сформулированные при использовании постулатов COSO и РОВК, следует выделить определенные различия, хотя особенности их достаточно условны, а принципы могут носить универсальный характер. Наиболее важные различия заключаются в следующем [75]:

1. Одним из ключевых компонентов системы COSO является внутренняя среда, относительно которой фокусируются иные компоненты системы, тогда как риск-ориентированная модель внутреннего контроля предполагает формирование механизмов контроля с позиций выстраивания элементов системы управления рисками в рамках сегментирования хозяйственной жизни, выделения отдельных бизнес-процессов либо в разрезе деятельности структурных подразделений экономического субъекта.

2. Принципиально важная роль в системе COSO отведена такому

компоненту, как мониторинг внутреннего контроля, который реализуется в форме последующего контроля, обеспечивая оценку эффективности применяемых методов и инструментов, в то время как при риск-ориентированном подходе мониторинг выступает в качестве методического приема, имплементированного в систему внутреннего контроля, осуществляемого на постоянной основе и призванного реализовывать процедуру текущего анализа и наблюдения за исследуемым объектом.

3. Ключевым звеном, обеспечивающим координацию остальных элементов, в модели COSO выступает высший орган управления экономическим субъектом, например Совет директоров, в то время как риск-ориентированная модель внутреннего контроля обеспечивает эффективное взаимодействие всех звеньев и компонентов системы.

Оценивая структуру риск-ориентированной модели внутреннего контроля, следует выделить наиболее значимые элементы, позволяющие реализовать ее основную целевую стратегию:

– комплаенс-контроль, направленный на выявление и противодействие рискам правового и регуляторного характера;

– контроль рисков, осуществляемый подразделением внутреннего аудита, позволяющий оценивать влияние совокупности факторов, потенциального (прогнозного) и реального (фактического) характера;

– контроль отклонений при выполнении процедур и осуществлении фактов хозяйственной жизни, реализуемый уполномоченными субъектами (соответствующим подразделением, уполномоченными должностными лицами);

– оценку рисков, имплементированную в механизмах риск-менеджмента, функции которого выполняются либо отдельным структурным подразделением, осуществляющим управление рисками, либо через встраиваемые элементы, обеспечивающие выявление и оценку рисков, в ходе реализации бизнес-процессов. Оценка рисков предусматривает формирование перечня факторов риска, присущих определенной бизнес-модели, основываясь на базовых компонентах, обеспечивающих реализацию выбранной стратегии, достижение показателей,

полученных в ходе стратегического и тактического планирования, соответствие параметрам, определенным концепцией развития экономического субъекта, в том числе по отдельным направлениям, оцениваемым с учетом влияния риск-аппетита;

– контроль выполняемых процедур, обеспечивающих выявление ситуаций, связанных с отмыванием доходов, полученных от противоправной (преступной) деятельности, а также выявление фактов хозяйственной жизни, обладающих признаками операций, направленных на финансирование терроризма.

Оценивая вариативность организационных форм внутреннего контроля, следует отметить подтверждающую модель, имеющую широкий спектр практического применения. Так, данная форма была рекомендована для внедрения в Банке России, позднее дополненная риск-ориентированными компонентами. Основу подтверждающей модели внутреннего контроля составляет разработка и применение комплекса контрольных процедур, ориентированных на проверку соответствия выполняемых хозяйственных операций требованиям законодательства и императивным нормам внутренних документов хозяйствующего субъекта [75].

Оценивая специфику трансформационных преобразований организационных механизмов внутреннего контроля, следует отметить, что подтверждающая модель внутреннего контроля, имплементированная в риск-ориентированную модель через компонент комплаенс-контроля, сформировала основу для дальнейших преобразований, результатом которых стало создание системно-ориентированной модели, основным принципом которой является формирование механизма внутреннего контроля исходя из понимания деятельности экономического субъекта как цепи взаимосвязанных процессов, относительно которых должны быть сфокусированы проверочные процедуры, в то время как объектами контроля выступают структурные подразделения организации [124]. Таким образом, принципы построения системно-ориентированной модели могут рассматриваться как элементы базовой платформы построения эффективной модели внутреннего контроля, по сути, составляющей варианты ее модификации.

Если в системно-ориентированной модели направленность процедур

фокусируется относительно структурных подразделений, то в эффективной модели внутреннего контроля значительное внимание уделяется аспектам оптимизации системных компонентов, в том числе за счет выделения центров финансовой ответственности (далее – ЦФО), выстраивания финансовых потоков, минимизации затрат и внедрения элементов, обеспечивающих повышение эффективности действующих бизнес-процессов.

Таким образом, сформировалась концептуальная основа эффективного внутреннего контроля, предусматривающая корреляцию контрольных механизмов с бизнес-процессами, управленческой структурой, центрами финансовой ответственности экономического субъекта.

Ключевыми элементами эффективного внутреннего контроля выступают:

– формирование в рамках центров финансовой ответственности комплекса показателей, позволяющих обеспечивать контроль как во временной перспективе, так и в сравнении с сопоставимыми данными;

– выстраивание организационных механизмов внутреннего контроля в корреляции с элементами бизнес-процессов экономического субъекта, отражаемыми в идентификационной карте;

– применение идентификационной карты бизнес-процессов для выработки механизмов, обеспечивающих оптимизацию движения финансовых потоков в экономическом субъекте;

– оптимизация механизмов взаимодействия структурных подразделений на основе специфики реализации бизнес-процессов, позволяющая обеспечить эффективное выполнение процедур внутреннего контроля.

Таким образом, организация внутреннего контроля может быть признана эффективной, если компоненты применяемой модели коррелируют с бизнес-процессами, обеспечивая реализацию основной целевой направленности, состоящей в оптимизации затрат, движения финансовых потоков, координации и интеграции деятельности структурных подразделений экономического субъекта.

Рассматривая результаты практического использования концептуальных основ внутреннего контроля для создания эффективных моделей, учитывающих

особенности реализуемых бизнес-процессов, следует отметить опыт Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountantsin England and Wales), значимой методической разработкой которого можно считать модель внутреннего контроля Ternbull Review Group, обеспечивающей корреляцию структурных компонентов с организационными, методическими, технологическими особенностями бизнес-процессов организаций, являющихся участниками хозяйственных операций на Лондонской фондовой бирже [127].

Хотя указанная модель и разрабатывалась для определенного сегмента рынка, тем не менее получила широкое распространение, что позволяет выделить общие признаки, характерные для подобных моделей, разработанных при использовании процессно-ориентированного подхода, а именно:

– внутренний контроль рассматривается как неотъемлемый элемент управления, реализуемый на основе системности, и позволяющий обеспечивать эффективную реализацию бизнес-процессов;

– процедуры внутреннего контроля должны обеспечивать адекватное реагирование на выявление факторов риска, достаточное создаваемой ими угрозы;

– процессы внутреннего контроля должны содействовать получению достоверной и полезной информации, отражаемой во внутренней, формируемой для управленческих целей, и внешней (бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– реализация процедур внутреннего контроля должна быть направлена на обеспечение полного надлежащего и своевременного соблюдения требований законодательства, а также норм и принципов, отраженных во внутренних распорядительных документах экономического субъекта [218].

– процессы внутреннего контроля должны быть направлены не только на выявление нарушений, но также должны обеспечивать реализацию определенных мер применительно к должностным лицам, допустившим нарушения, что, в свою очередь, требует формализации ответственности сотрудников, в том числе и за управление рисками. Ответственность за управление рисками, как правило, возлагается на Совет директоров, однако детализация ответственности

сотрудников является крайне важным вопросом, требующим своевременного решения, для достижения определенного уровня эффективности функционирования механизма внутреннего контроля, для решения поставленных задач [216].

Оценивая значение подходов к формированию моделей внутреннего контроля, предложенных английскими разработчиками, следует отметить определенные параметры, в соответствии с которыми оценивается эффективность действующих систем, в числе которых следует отметить [218]:

– динамику показателей финансовой устойчивости экономического субъекта в сопоставлении с показателями, характеризующими результаты внедрения мер, сформированных в ходе внутреннего контроля;

– динамику показателей, характеризующих влияние факторов риска (сущность и размер риска);

– оценку показателей, характеризующих степень реальности внешних угроз;

– динамику показателей, характеризующих экономический эффект от внедрения процедур внутреннего контроля, определяющийся соотношением понесенных затрат и полученных экономических выгод, связанных с функционированием механизма внутреннего контроля.

Важное значение для формирования методологии внутреннего контроля имеют принципы, положенные в основу формирования немецкой модели внутреннего контроля, базирующиеся на требованиях Закона о контроле и прозрачности в бизнесе (KonTraG, давший название одноименной модели внутреннего контроля – модель KonTraG), введенного в действие в Германии начиная с 1 мая 1998 года, предпосылками появления которого послужил мировой финансовый кризис, сопровождающийся возникновением корпоративных коллапсов как в Германии, так и за ее пределами, потребовавших принятие срочных мер по минимизации негативных последствий, основу которых составили внедрение более эффективных, по сравнению с действовавшими ранее, механизмов управления рисками, особенно при формировании инструментария, обеспечивающего своевременное и адекватное реагирование на внешние и

внутренние угрозы [215].

Таким образом, модель KonTraG интегрирует риск-ориентированный подход с элементами процессно-ориентированного, тем самым позволяет реализовать целевую стратегию внутреннего контроля, состоящую не только в оптимизации учетного процесса, но и в повышении эффективности всех сфер и направлений деятельности экономического субъекта [212].

Имплементация положений закона KonTraG в методологические приемы внутреннего контроля позволяет определить основную целевую направленность модели, состоящую в нахождении оптимальных соотношений между затратами и экономическими выгодами, в ходе которой анализируется и оценивается влияние потенциальных рисков.

Оценивая значение подходов к формированию моделей внутреннего контроля, сформированных немецкими разработчиками, следует отметить ряд характеристик, имеющих принципиальное значение:

– формализация ответственности должностных лиц экономического субъекта в ходе управления рисками;

– имплементация механизмов управления рисками таких методических приемов, как классификация факторов риска и контроль влияния рисков;

– разработка механизмов, обеспечивающих предупреждение рисков (раннее выявление и минимизацию влияния);

– организация мониторинга в виде профилактического наблюдения с целью выявления некорректных технологических решений, неэффективных разработок, компьютерных вирусов, информационных ресурсов, содержащих незаконный контент и другие элементы, угрожающие ИТ-безопасности;

– обеспечение прозрачности деятельности экономического субъекта и транспарентности информации о бизнес-процессах экономического субъекта в целях оптимизации инвестиционного климата [212].

Ключевое значение в модели KonTraG имеют механизмы риск-реагирования, позволяющие не только обеспечить раннее выявление рисков при использовании инструмента мониторинга, но и сформировать адекватный ответ на выявляемые

угрозы.

Таким образом, системы внутреннего контроля, сформированные в рамках требования закона KonTraG, могут считаться риск-ориентированными, а их ключевыми структурными компонентами выступают подсистемы, позволяющие обеспечить:

– идентификацию факторов и выявление рисков;
– оценку и анализ влияния рисков;
– управление рисками и минимизацию последствий;
– мониторинг процессов выявления и управления рисками.

Процесс управления рисками, имеющий ключевое значение, базируется на результатах анализа структуры риска, т. е. оценки влияния внутренних и внешних факторов риска на определенное событие, факт хозяйственной жизни.

Цель управления рисками состоит в формировании наиболее эффективных решений по минимизации негативного влияния факторов риска, а также в создании условий для уменьшения вероятности его возникновения и ограничения потенциального влияния рисков на хозяйственную жизнь в будущем.

Характерной особенностью модели KonTraG является не только применение процедур, направленных на идентификацию и выявление рисков, но и их ранжирование в зависимости от степени оказываемого влияния и вероятности возникновения, в ходе которого выделяются риски с незначительным воздействием, оцениваемые как приемлемые, и риски, обладающие достаточно высоким уровнем влияния (потенциалом воздействия), требующие принятия безотлагательных мер реагирования и приемов, направленных на их устранение и противодействие негативным последствиям даже при условии низкой вероятности возникновения [197].

Мониторинг выступает как в качестве инструмента, при помощи которого обеспечивается выявление рисков, так и входит в состав ключевых компонентов формируемой при применении положений KonTraG системы внутреннего контроля. Целевой направленностью мониторинга является оценка эффективности и достаточности реализуемых методов, приемов и процедур управления рисками.

Критериями эффективности процессов внутреннего контроля может считаться достижение экономическим субъектом определенных запланированных параметров и показателей. Однако оценка эффективности может включать в себя и показатели, характеризующие степень достижения запланированных результатов в корреляции с затратами, понесенными экономическим субъектом в процессе организации и функционирования системы внутреннего контроля, с качественными изменениями бизнес-процессов, с изменениями инвестиционной составляющей хозяйственной жизни.

Таким образом, принципы формирования внутреннего контроля в соответствии с законом KonTraG, позволяют сформировать систему внутренней безопасности, позволяющей не только обнаруживать риски, но и обеспечивать адекватные меры реагирования на выявляемые угрозы.

Принципы системности и риск-ориентированности являются основными постулатами, нашедшими отражение при формировании базовых системных компонентов контроля, положенных в основу индикативной модели, ключевым методологическим признаком которой выступает определение индикаторов, позволяющих анализировать результаты деятельности экономического субъекта в разрезе бизнес-процессов, в корреляции с показателями, характеризующими влияние внешней и внутренней среды, с параметрами конкурентного преимущества. Индикаторы позволяют оценивать результаты бизнес-процессов с учетом условий хозяйствования и воздействия факторов риска [73]. Следовательно, индикативный внутренний контроль предполагает формирование системы, основанной на дифференциации бизнес-процессов и определении индикаторов, позволяющих анализировать результаты определенного бизнес-процесса в рамках реализации целевой стратегии управления с учетом влияния факторов внутренней и внешней среды, оцениваемых с использованием информационных технологий.

Исключительно важным компонентом системы, обеспечивающим ее успешное функционирование, является деятельность структурного подразделения экономического субъекта, осуществляющего анализ индикаторов среды с применением различных методов и инструментов, в том числе мультифакторного

анализа и многомерного шкалирования в условиях макроэкономической неопределенности.

Анализ рассмотренных моделей внутреннего контроля показывает, что в российской методологии наибольшее распространение получила риск-ориентированная модель внутреннего контроля, первоначально используемая в коммерческих банках, и базирующаяся на зарубежной концепции COSO.

Рассмотренные модели внутреннего контроля – английская Ternbull Review Group и немецкая KonTraG – свидетельствуют о широком распространении за рубежом также процессно-ориентированного внутреннего контроля, основанного на анализе бизнес-процессов экономического субъекта, предполагающем последующее агрегирование информации, который в российской практике был преобразован в системно-ориентированную модель внутреннего контроля. При этом в российской действительности при формировании концепции эффективной модели, основанной на принципах системно-ориентированного внутреннего контроля, произошла определенная трансформация, при которой процессно-ориентированная модель обогатилась дополнительно ЦФО, а также включением структурных компонентов, направленных на проведение анализа бизнес-процессов, а в индикативной модели важное значение приобрел компонент, обеспечивающий оценку влияния факторов внутренней и внешней среды.

Исходя из результатов рассмотрения концептуальных основ и методологических подходов, а также анализа эмпирических данных по формированию систем внутреннего контроля, учитывая, что в экономических субъектах происходит, как нам представляется, определенное совершенствование механизмов управления за счет замены функционального подхода процессным управлением, предусматривающим анализ формирования бизнес-процессов, сопровождаемый активным созданием центров финансовой ответственности, считаем наиболее перспективной моделью внутреннего контроля использование эффективной модели как наиболее совершенной формы, удовлетворяющей современным условиям хозяйствования и развития методологии внутреннего контроля.

При этом полагаем, что нельзя абстрагироваться от распространенного в экономических субъектах риск-менеджмента и анализа того влияния, которое оказывают на структуру и механизмы внутреннего контроля факторы внешней и внутренней среды. В связи с этим считаем, что при определении наиболее совершенной формы контроля и формировании модели внутреннего контроля необходимо обеспечить интеграцию методических подходов, обеспечивающих лучшие практические результаты.

Так, по аналогии с немецкой моделью KonTraG, где синтезированы риск-ориентированная и процессно-ориентированные модели внутреннего контроля, считаем, что наиболее прогрессивной и эффективной формой построения эффективной модели внутреннего контроля следует считать комплексную (интегрированную) модель внутреннего контроля, объединяющую 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 и центры финансовой ответственности экономического субъекта.

Резюмируя, заметим, что 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. Учитывая, что элемент «контрольная среда» внутреннего контроля в рамках новой редакции стандарта COSO сменился на институциональную внутреннюю среду, заслуживает интереса исследование институциональной среды внутреннего контроля автономного учреждения.

С позиции формирования методологии внутреннего контроля важное значение приобретают такие дефиниции, как модель и форма контроля.

Терминологическим аппаратом научных исследований предусмотрено, что дефиниция «модель» предполагает формирование определенного образца явления, формируемого с учетом различных факторов, индивидуальных особенностей исследуемого процесса, содержащего описание отдельных аспектов как организационного, так и методического характера, а также раскрытие цели и конечного результата процесса.

Модель внутреннего контроля в автономных учреждениях должна формироваться согласно концептуальным подходам к организации внутреннего контроля в экономических субъектах, но при этом должна учитывать специфические особенности именно автономных учреждений, что, безусловно, должно повлечь определенные трансформационные преобразования методических подходов, организационных аспектов и применяемого методического инструментария.

3.2 Принципы и особенности построения системы внутреннего контроля в автономных учреждениях

Внутренний финансовый контроль реализуется в существующей институциональной среде, в основе которой с точки зрения существующих институциональных теорий лежат институты, представляющие собой набор правовых норм и неформальных правил, определяющих экономическое поведение участников. Одни и те же правовые нормы и правила могут действовать по-разному в разных обществах в связи с разными формальными санкциями, наличием разного рода неформальных ограничений и различным соотношением между формальными и неформальными институтами.

Социально-экономическое развитие Российской Федерации на среднесрочную перспективу предполагает формирование адекватных для современного общества институтов, и прежде всего экономических институтов, в том числе институтов развития, способных обеспечить новое качество роста

российской экономики. Но институциональное развитие затронет все стороны жизни общества, включая государственное управление.

Раскрывая понятие «институциональная среда», изначально обратимся к основным направлениям, проводимым в настоящее время в институциональной теории исследований, и отметим среди них «исследования институтов, институциональных изменений и исследования технологий и технологических изменений» [117]. В настоящем исследовании первые два из этих направлений будут приниматься во внимание.

Постижение сущности и природы любого института определяется пониманием комплекса внутренних и внешних факторов окружающей его среды, под воздействием которых этот институт формируется и приобретает видимую всем структуру. Эти факторы могут действовать однонаправленно и разнонаправленно, по отдельности или в различных комбинациях, одновременно или с некоторым интервалом, отличаться степенью и скоростью своего воздействия [2].

Анализ содержания научных изданий по институциональным вопросам и имеющиеся данные о деятельности автономных учреждений позволили сформировать некоторый перечень отдельных факторов институционального уровня, предположительно оказывающих положительное влияние на результаты контрольной деятельности автономных учреждений. Источниками данных для исследования послужили отчеты о самообследовании автономных учреждений, данные мониторинга эффективности деятельности и данные статистических сборников. Содержание приведенных источников показало те «экономические изменения, которые повлияли на «этапы проводимых исследований», которые вызваны следующими основными группами причин:

– изменением объема накопленного знания и технологического опыта;

– изменением базовых и вспомогательных институтов («инфраструктуры правил»);

– изменением моделей воздействия на экономическую систему (политические решения и управление)» [64].

Что касается внутреннего контроля, то он регулируется большим количеством правил, которые постоянно изменяются и дополняются и институциональной средой, представляющей совокупность факторов внешней и внутренней среды, оказывающих влияние на функционирование хозяйствующих субъектов посредством деятельности множества политических, экономических, социальных и иных институтов, оказывает влияние на соотношение стимулов в деятельности контрольных органов и обусловливает достижение максимального эффекта.

Обращаясь к смыслу ключевого понятия «институт», отметим, что изначально оно было описано У. Гамильтоном в 1918 году, по мнению которого смысл заключался в определении его как «распространенного способа мышления или действия, запечатленный в привычках групп и обычаев народа» [127].

В настоящее время под институтами принято понимать правила игры в обществе и систему мер, обеспечивающих выполнение этих правил. Это своего рода сложившаяся в обществе договоренность. Институты создают структуру взаимодействия людей и уменьшают неопределенность при их взаимодействии. Основываясь на мнениях исследователей институтов, рассмотрим сложившиеся существующие практики во внутреннем контроле как определенный набор правил игры. Институциональный подход позволит обеспечить существенную опору для проведения данного исследования, а мнения авторов в области институционализма послужат нам основанием для использования его принципов и парадигм.

Отметим, что «как научная парадигма институционализм развивается на границах собственно экономической науки и смежных общественных наук. Она представляет собой либо применение методов этих наук к анализу экономики («старый» институционализм), либо, наоборот, применение экономических методов к анализу проблем этих «соседних» наук (неоинституционализм)» [127].

В отношении контроля следует заметить, что «основополагающий постулат контроля связан с реализацией принципа максимизации функции полезности общества». «При помощи экономических инструментов (теории трансакционных издержек и их экономии) можно сформулировать совместную теорию

справедливости, если понимать справедливость прежде всего как взаимную полезность» [127].

В этом случае необходимо обратиться к разным направлениям институционализма, по-разному выделяющих факторы (фактор – от лат. factor – делающий) институциональных изменений, которые, по мнению Д. Норта, вытекают из происходящих изменений во внешней среде, и если связывать такие факторы с их обусловленностью накопленным опытом и знаниями и объединением таких факторов в конструкциях субъектов, то все перечисленное приводит к построению новых моделей осмысления окружающей среды, с последующим принятием потенциальных решений.

Другими словами, «механизм институциональных изменений запускается путем объединения внешних изменений и внутреннего накопления знаний. Развитие институциональной экономической истории отражает общие тренды развития институционализма» [187]. Таким образом, очевидна необходимость многофакторной постановки задачи определения влияния институциональной среды на внутренний контроль, организованный в объектах настоящего исследования.

Фундаментальные проблемы внутреннего контроля часто бывают связаны с отсутствием своевременного и правильно поставленного установления в части того, как регулировать конфликты, возникающие в процессе и по завершению контрольных действий. В идеале требуется, чтобы участники деятельности автономных учреждений преследовали общее благо, а не частное. Результатом решения такого рода проблем должно быть повышение эффективности взаимодействия сотрудников автономного учреждения и обеспечение его эффективной деятельности, а работа должна быть организована через действенные стимулы и установленные ограничения.

В сфере внутреннего контроля требуется наряду с исследованием имеющих место концепций в области институционализма, понятий и методологических приемов введение новых институциональных категорий и формул для расчета отдельных экономических показателей, что будет рассмотрено в последующих

разделах настоящей работы. Результатом будут являться практические рекомендации в части создания через моделирование действенных правил и норм внутреннего контроля на разных уровнях контрольной деятельности автономных учреждений.

Считаем, что изменения правил нормативного законодательного регулирования внутреннего контроля способны привести к изменениям в формальных правилах, проистекающим из изменения общих правил, по которым строится вся контрольная деятельность.

Исследование показало, что построение систем внутреннего контроля в автономных учреждениях постепенно стало переходить в область внешнего регулирования и стандартизации. Одновременно приходит признание функции внутреннего аудита. Система внутреннего контроля приобретает обязательный характер, что означает ее превращение в полноценный объект мониторинга. В таком случае ее информационное и коммуникационное обеспечение должно теперь в целом соответствовать общим критериям прозрачности и открытости, которые распространяются и на бухгалтерскую (финансовую) отчетность автономных учреждений.

В отношении внутреннего контроля считаем необходимым придерживаться позиции авторов, по мнению которых «мы не продвинемся ни на йоту вперед в развитии современной институциональной теории, пока не разработаем принципы оценки институциональной эффективности и не предоставим в распоряжение методической деятельности количественный институциональный анализ» [65].

«Оценка институциональной эффективности возможна через проведение экономического анализа, который требует использования расчетов полезности деятельности подразделений внутреннего контроля, определяемых, например, как экономический расчет совокупного счастья (felicific calculus) – когда общественный интерес определяется совокупностью индивидуальных интересов, и тем самым рост полезности (индивидуального счастья) отдельного индивида увеличивает совокупное счастье всего общества. Экономический анализ должен осуществлять оценку, связанную с результатами функционирования правовой

системы (правил игры) и определять уровень возможного трансакционного риска для экономических агентов» [182]. Неформальные ограничения меняются в связи с изменением восприятия получаемых выгод и произведенных затрат. Неформальные правила имеют отношение, например, к уплате налогов, способу решения административных проблем и т. д.

Правила внутреннего контроля возникают на постоянной основе, но наряду с ними возникают и стимулы, с тем чтобы эти правила нарушать. Институт внутреннего финансового контроля содержит следующие элементы: игроки – автономные учреждения и службы внутреннего контроля; стратегии – подходы к проведению контрольного мероприятия; правила – положения, содержащиеся в нормативных документах; санкции – взыскания, штрафы.

Институт внутреннего контроля наиболее полно можно охарактеризовать как совокупность формальных и неформальных норм, правил и стандартов, определяющих рамки взаимодействия заинтересованных субъектов относительно осуществления контрольных действий института внутреннего контроля.

Как и любому виду контроля, внутреннему контролю автономного учреждения присущи свои средства при достижении заявленной цели и технические приемы контроля. Среди средств следует назвать общенаучные средства, например, анализ, моделирование, эксперимент и т. п.; средства смежных наук, например, экономического анализа, статистики, бухгалтерского, налогового учета и т. п., и собственные эмпирические средства контроля, которые включают в себя такие приемы, как инвентаризация, встречная проверка, формальная, логическая проверка, анализ, опрос и т. п.

В рамках настоящего исследования внимание будет уделено изучению собственных средств внутреннего контроля и приемов их использования, а также функций внутреннего контроля, но только в той мере, в какой это способствует пониманию системных взаимосвязей в организации контрольной деятельности автономного учреждения. Конкретные приемы использования средств контроля будут представлены как технологии контрольной деятельности.

Обращаясь к функциям, отметим, что важнейшие функции института

внутреннего контроля связаны со снижением неопределенности, созданием элементов порядка, снижением проблем взаимодействия и экономией средств. Особого внимания заслуживают такие направления. как: особенности и функции институтов контроля и формы организации контрольной деятельности, притом немаловажное значение имеют и существующие инструменты, процедуры и наработанные практики в области внутреннего контроля, который осуществляется в той или иной институциональной среде (географической, исторической, социальной, экономической, культурной, психологической и др.) При этом сама контрольная среда может быть весьма разнообразной, а институты контроля рассматриваются как своего рода ограничители через институционализацию внутреннего контроля.

В институциональной среде неформальные институты представлены как в виде стандартов и норм поведения, обязательных к использованию в обществе, так и норм поведения, регламентированных для определенных нужд. Следует заметить, что неформальные институты нельзя считать остановившимися на определенном историческом отрезке догмы, они постоянно преобразует и адаптируют правила, нормы и стандарты на определенном этапе социально-экономического развития общества. В качестве примера неформальных институтов можно назвать, например, этические и моральные нормы поведения человека в обществе – честь, совесть, порядочность, ответственность, на которых базируются также корпоративная культура и корпоративные нормы поведения, регламентирующие взаимоотношения между сотрудниками и поведение каждого в организации [52].

В отличие от неформальных правил формальные правила (институты) облачены в нормативно-правовую форму и включают в себя политические, экономические институты и системы контрактации (правовые нормы и законы, регламентирующие порядок заключения контрактов).

Внутренний контроль автономного учреждения направлен на соблюдение действующего законодательства и предупреждение искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей результаты его финансово-хозяйственной

деятельности. Его осуществляют органы или должностные лица, созданные внутри учреждения, что обусловлено необходимостью получения независимой внутренней оценки деятельности экономического субъекта. Среди факторов, оказывающих влияние на внутренний контроль, следует рассматривать политическую обстановку, стереотипы поведения, отношения различных групп с другими субъектами, ситуацию в стране, личные и групповые интересы.

Институциональный подход к развитию института внутреннего контроля предполагает наличие отдельных категорий, которые способны отразить существо предлагаемого в настоящей работе подхода и могут быть использованы для разработки дальнейших предложений по повышению эффективности внутреннего контроля в автономных учреждениях. К ним относятся следующие положения:

– институциональная система внутреннего контроля, которая обеспечивает эффективность проводимых контрольных мероприятий;

– устойчивость института внутреннего контроля, не противоречащая возможным будущим изменениям, определяющим то, как автономные учреждения развиваются во времени и являются ключом к пониманию происходящих в их деятельности перемен;

– институты в решающей степени определяют, насколько последующее развитие имеет значение;

– настоящее и будущее института контроля связано с развитием смежных институтов общества;

– институциональный подход снимает вопрос общего и особенного пути развития той или иной страны, поскольку предполагается существование индивидуальной институциональной матрицы у каждой страны, а именно – переплетение взаимосвязанных формальных правил и неформальных ограничений, ведущих экономику каждой страны по своему пути, отличному от пути развития другой страны;

– заимствование правил игры из стран с другими институциональными системами может привести к существенно разным последствиям;

– контроль рассматривается как определенная институциональная

структура, охватывающая законы, правила игры и, что наиболее важно, определенный тип поведения, отношений и связей.

Институты классифицируются в определенные группы: правовые институты; регулирующие институты; институты координации и распределения рисков и др.

Под правовыми институтами понимаются институты судебной, законодательной и административной системы. Для стран с развитыми правовыми институтами характерны независимость судебной системы и прозрачность функционирования административной системы. Качество правовых институтов влияет на ключевые характеристики контроля (например, на инфорсмент контрактов, защиту прав кредиторов), важного для проведения действенных контрольных мероприятий. Показатели развития правовых институтов используются в качестве конкретного институционального индикатора, а состояние и динамика официальных и неофициальных институциональных индикаторов позволит определить резервы и направления контрольной деятельности [6].

Учитывая, что контроль имеет отношение к регулирующим институтам, важное значение имеет то, что на основании его результатов может быть приостановлена деятельность автономных учреждений. Регулирующие органы могут являться государственными или органами саморегулирования. «Такие органы представлены институтами, осуществляющими контроль за соблюдением общих правил хозяйствования» [6].

Посредством теории институциональных изменений можно исследовать изменения (эволюцию) формальных и неформальных правил внутреннего контроля, управлять изменением таких правил и по-новому взглянуть как на исторический процесс, так и на дальнейшее развитие внутреннего контроля.

Согласимся с позицией различных авторов, полагающих, что «источником развития можно считать противоречие между быстроразвивающейся экономической средой и консервативной структурой общества» [205, с. 24].

Компоненты правила: ситуация, при которых правило применимо, субъекты, на которые правило распространяется, предписываемое действие, санкция,

характеристика гаранта правила.

Факторы, определяющие институциональную структуру внутреннего контроля: размеры автономного учреждения, его структуры и территориальное расположение, финансовая грамотность и уровень доходов. Институциональные компоненты методологии внутреннего контроля представлены на рисунке 3.1.

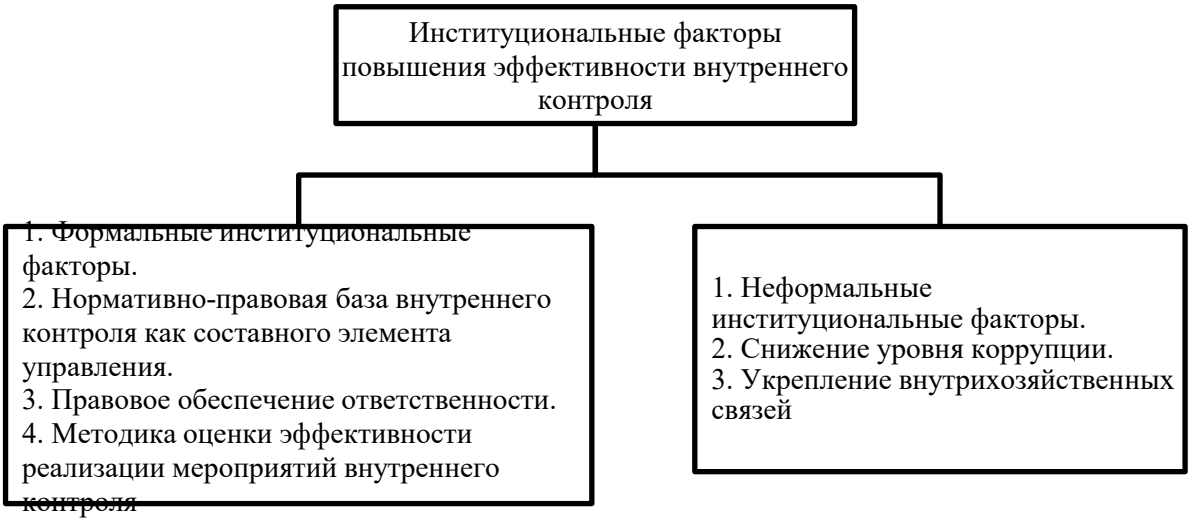

Рисунок 3.1 – Институциональные компоненты методологии внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

Институциональная среда как совокупность экономических, политических, социальных, правовых норм и правил, определяющих ориентиры процесса финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения включает два уровня – внешнюю и внутреннюю институциональную среду, из которых превалирующей является внешняя среда в виде формальных и неформальных институтов, оказывающая влияние на внутреннюю среду экономического субъекта, представленную собственными специфическими культурными и функциональными так называемыми микроинститутами (формальными и неформальными). Формирование четких и внятных правил для всех участников процесса является общей базой для достижения целей создаваемого автономного учреждения.

«Необходимо установить четкое различение между формальной структурой организации и ее каждодневной производственной деятельностью. Формальная структура – это подробный план деятельности, который включает в себя прежде всего организационную схему (перечень офисов, департаментов, позиций и программ). Эти элементы увязаны друг с другом посредством четко определенных целей и стратегий, составляющих рациональное обоснование того, как и зачем сочетаются друг с другом разные виды деятельности» [77].

Автор исследования институциональной теории бухгалтерского учета и аудита проф. В. В. Панков правомерно замечает, что влияние ценностей национальной культуры на культуру внутри организации имеет значительное количество теоретических подходов и богатую практику исследований. В отношении внутреннего контроля данную позицию следует активно развивать, используя в таких исследованиях культурные классификации, выявление параметров сравнения культурных ценностей или базовых измерений культуры, в связи с этим В. В. Панков приводит наиболее известные модели, среди которых:

– модель Клакхона – Стродбека (отношение ко времени, вид, ориентация деятельности, взаимоотношение с людьми);

– модель Тромпенаарс – Нампден – Тюрнер (наряду с первыми факторами, указанными в предыдущей модели, данной модели свойственны индивидуализм – коллективизм, диффузность – специфичность, универсализм – партикуляризм, моциональность – нейтральность.

«Логичным развитием существующих на практике правил внутреннего контроля является стандартизация подходов к его организации, а также возможное требование обязательности раскрытия в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности основных принципов, методов и критериев организации работы службы внутреннего контроля» [19].

В этой связи важным является то, какие нормы и технологии выберут автономные учреждения, ранее не ставившие перед собой задачу осуществления регулярного внутреннего контроля. Потребность в комплексной и сложной системе

внутреннего контроля для многих из них не так велика. Вместе с тем, учитывая наличие обязательного законодательного требования, можно непосредственно наблюдать на практике явление принудительного изоморфизма. Одними из важнейших формальных институтов, формирующих внешнюю институциональную среду экономического субъекта, можно считать следующие:

– институт права, посредством которого регулируются правовые взаимоотношения граждан и организационных структур экономического субъекта по поводу осуществления ими какого-либо рода деятельности и оказания услуг (работ);

– институт права собственности, регулирующий взаимоотношения между потребителями продукции (работ, услуг) и их производителями, возникающие в процессе реализации, т. е. изменения статуса правомочия на продукцию (работы, услуги);

– институт рынка, осуществляющий регулирование взаимоотношений между экономическими агентами – производителями, посредниками (торговля), государством и потребителями в процессе обмена товарами, услугами, ресурсами;

– институт финансов, регулирующий кредитно-денежные отношения, возникающие между экономическими субъектами (производителями продукции, работ, услуг) и кредитными организациями страны;

– институт налогообложения, посредством которого регулируются правовые взаимоотношения между экономическими субъектами (производителями продукции (работ, услуг) и государством, возникающие в процессе уплаты налогов и сборов;

– институт трансфертов, регулирующий взаимоотношения между экономическими агентами и экономическими субъектами (производителями, посредниками), населением и государством, возникающие в процессе перераспределения доходов консолидированного государственного бюджета;

– институт внешнеэкономических отношений, осуществляющий регулирование взаимоотношений, возникающих между производителями

продукции, работ, услуг с мировой экономической системой в процессе производства и реализации продукции, работ и услуг [9].

Из факторов внешней институциональной среды, существенно влияющих на формирование внутренней институциональной среды экономического субъекта, следует особо выделить институт налогообложения и трансфертов, в том числе бюджетную и налоговую политику государства, институт рынка, а в его составе – механизмы государственного регулирования рыночных отношений, а также различные формальные и неформальные правила и соглашения по регулированию отдельных рынков.

Основываясь на институциональной концепции и модели аудита, предложенной Н. Г. Кондрашовой [55], считаем, что институциональный подход позволяет рассматривать внутренний контроль как институт, т. е. как совокупность правовых норм, правил, стандартов, концепций и механизмов их проведения в жизнь экономического субъекта.

Отсюда полагаем, что институт внутреннего контроля состоит из принципов, методов, объектов, базовых категорий и требований и находится в институциональной среде внутреннего контроля автономного учреждения. При этом институциональная среда внутреннего контроля автономного учреждения состоит из двух уровней – внешняя институциональная и внутренняя институциональная среда внутреннего контроля.

Внешняя среда внутреннего контроля автономного учреждения представлена формальными и неформальными институтами, причем основными формальными институтами внешней институциональной среды внутреннего контроля являются:

– зарубежные модели (стандарты) внутреннего контроля COSO и др.;

– Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

– модель РОВК;

– федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора;

– информационное письмо Минфина «Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом

внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (для коммерческих организаций) [45].

Если внешняя институциональная среда внутреннего контроля автономного учреждения представлена прежде всего федеральными нормативно-правовыми актами и стандартами, определяющими регламент действия внутреннего контроля, то формальные институты внутренней среды представляют собой локальные (внутренние) нормативно-правовые акты, регулирующие порядок действия внутреннего контроля в учреждении. Это может быть устав автономного учреждения, положение о внутреннем контроле или о СВК, регламенты взаимоотношений между СВК и другими бизнес-единицами учреждения, связанные с функционированием внутреннего контроля, и между сотрудниками учреждения и др.

Поскольку институциональная внутренняя среда тождественна понятию «контрольная среда внутреннего контроля», то формальные институты внутренней среды внутреннего контроля должны быть представлены также локальными нормативно-правовыми документами, отражающими общее отношение руководства и менеджмента к необходимости осуществления контроля в учреждении и предпринимаемые в этой связи действия (рисунок 3.2).

Рисунок 3.2 – Стандартизация процесса ВК в автономных учреждениях

Источник: составлено автором.

Модель институциональной среды внутреннего контроля автономного учреждения отражена на рисунке 3.3.

Рисунок 3.3 – Модель институциональной среды внутреннего контроля в автономном учреждении

Источник: составлено автором по материалам [45].

Как следует из рисунка 3.3 одним из важных направлений анализа для внутреннего контроля является изучение, с одной стороны, эффективности взаимодействия внутренней институциональной среды внутреннего контроля с внешней институциональной средой, а с другой – анализ взаимодействия внутренней институциональной среды внутреннего контроля с институциональной средой автономного учреждения в целом (рисунок 3.4). Это взаимодействие может быть не только высокопродуктивным, но и чреватым конфликтами и снижением эффективности.

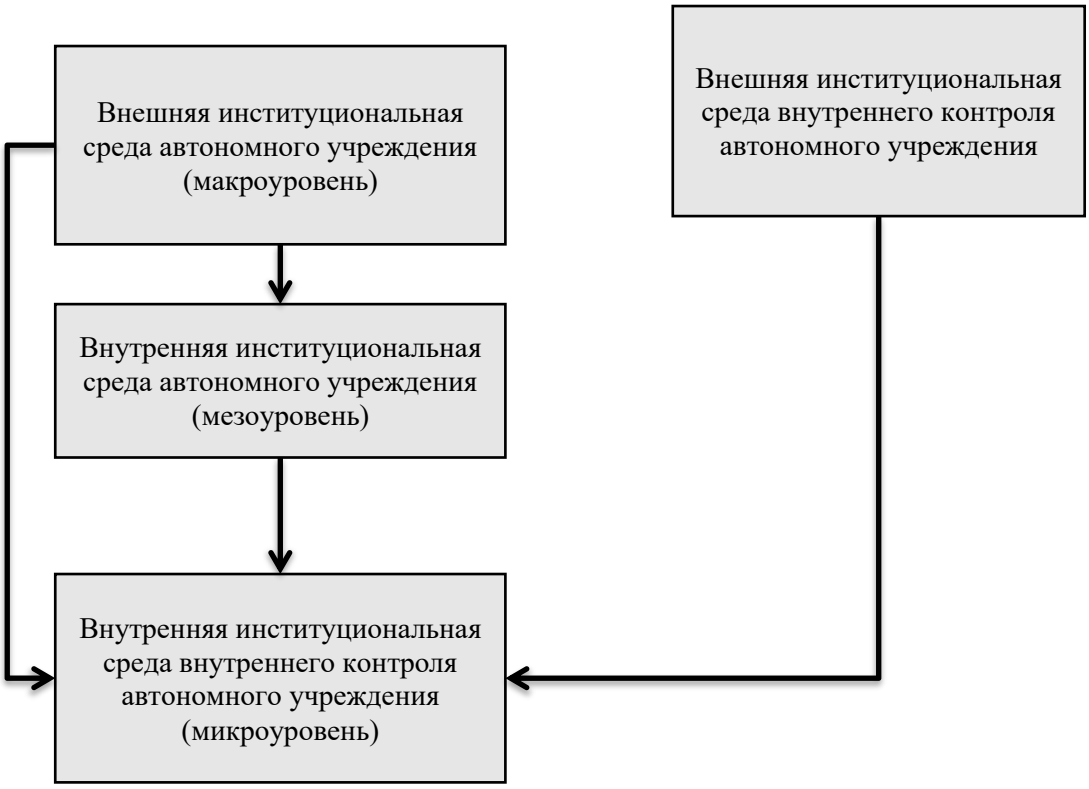

Рисунок 3.4 – Схема взаимодействия институциональных сред автономного учреждения

Источник: составлено автором.

Процесс первого взаимодействия в целом понятен и эффективность этого взаимодействия состоит в максимальном задействовании формальных институтов внешней среды для разработки локальных правовых документов по внутреннему контролю учреждения как на базе этих формальных правил, так и непосредственно собственных с необходимостью развития внутреннего контроля в автономном учреждении.

Касательно взаимодействия внутренней институциональной среды внутреннего контроля с институциональной средой автономного учреждения уточним, что суть этого взаимодействия и его эффективность состоит в следующем:

Внешнюю институциональную среду автономного учреждения формируют формальные и неформальные институты, регулирующие отношения учреждения с государством, потребителями работ и услуг, поставщиками, кредитными

организациями и другими юридическими и физическими лицами и она, в свою очередь, определяет внутреннюю институциональную среду в составе формальных и неформальных институтов (правил), определяющих развитие и функционирование конкретного автономного учреждения.

Внутренняя институциональная среда внутреннего контроля осуществляет непосредственное взаимодействие как с внутренней институциональной средой автономного учреждения, так и с внешней средой, и которое выглядит как взаимоотношение микроуровня и мезоуровня, а также микроуровня и макроуровня.

Это взаимодействие означает приоритет формальных правил институциональной среды автономного учреждения над формальными правилами (институтами) внутренней институциональной среды внутреннего контроля учреждения и, таким образом, предполагает обязательный учет при разработке локальных нормативных документов по внутреннему контролю, правовых документов по особенностям развития автономного учреждения.

Представленная модель институциональной среды и схема взаимодействия институциональных сред составляет институциональную концепцию внутреннего контроля автономного учреждения в составе следующих основных элементов – это: институт внутреннего контроля, компоненты института, институциональная среда, модель институциональной среды и взаимосвязь между элементами.

Следует заметить, что институциональный подход является новым направлением в изучении и исследовании внутреннего контроля в учреждении.

Институциональный подход рассматривает внутренний контроль как совокупность основополагающих концепций, правил и стандартов в определенных рамках и является расширением научно-методологических разработок в области внутреннего контроля.

Такая концепция позволяет на практике представить единство учреждения как института и его внутреннего контроля как института, т. е. совокупность правовых норм, правил, стандартов, концепций и механизмов их проведения в жизнь экономического субъекта.

Резюмируя, следует отметить, что система внутреннего контроля автономного учреждения, с позиций институционального подхода, будет тем эффективнее, чем более эффективным будет влияние институциональных факторов (экономических, финансовых и др.), направленных на совершенствование формальных и неформальных правил по внутреннему контролю в автономных учреждениях, а также и в целом по автономному учреждению.

Среди этих факторов особо следует выделить совершенствование формальных институтов в сфере учета и отчетности, являющихся как объектами контроля, так и основными источниками информационного обеспечения внутреннего контроля автономного учреждения, которое формирует эффективность системы внутреннего контроля.

Влияние институциональных факторов на внутренний контроль нельзя рассматривать, не затронув проблему адаптации этого института. Через вскрытия эффектов адаптации можно определить силу влияния того или иного фактора на его эффективность, особенно если институциональный фактор обеспечен решениями правительства страны.

Как цель при выявлении институциональных изменений в области внутреннего контроля ставится задача повышения эффективности проводимых контрольных мероприятий. Задачей, уточняющей данную цель, является формирование соответствующих отношений и связей между участниками процесса по поводу эффективного проведения проверок и комбинации контрольных инструментов. В качестве инструментария решения настоящей задачи рассматриваются управляемые изменения в содержании и характере соответствующих атрибутов в области внутреннего контроля автономных учреждений. Целевым итогом институциональных изменений в сфере такого контроля следует считать достижение требуемых результатов и сочетания полученного эффекта и трансакционных издержек.

И в заключение следует отметить, что аналогично бухгалтерскому учету внутренний контроль является частью системы управления организацией.

Организационная культура оказывает влияние на ведение контроля и использование получаемой в ходе контрольных действий информации.

Национальные системы контроля формировались достаточно длительное время и по-разному в разных странах. Они непременно совершенствовались и изменялись, при этом сохранялись прежние традиции. Таким образом, в следующих разделах будем рассматривать трансформации, которые происходят в настоящее время в области системы внутреннего контроля автономных учреждений, в направлении поиска новых возможностей развития для приобретения системой внутреннего контроля новых качеств и в направлении поиска новых аттракторов устойчивости для сохранения и преобразования накопленных системой внутреннего контроля качеств.

3.3 Информационные потоки в системе внутреннего контроля автономных учреждений и их влияние на ее эффективность

Базовой составляющей функционирования системы внутреннего контроля является организация информационных потоков, обеспечивающих как формирование информационных запросов, так и генерирование информации внутри компонентов системы.

Информационное обеспечение внутреннего контроля отличается многообразием компонентов, в состав которых включаются данные бухгалтерского, налогового и управленческого учета, данные, отображающие состояние контрольной среды, аналитические данные, полученные из внешних и внутренних источников, статистические данные, другие данные, предметная область которых соответствует специфике решаемых в ходе внутреннего контроля задач. Эти источники информации в совокупности формируют учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля, являющееся важным компонентом информационного обеспечения деятельности учреждения. Таким образом, информационное обеспечение деятельности экономического субъекта

представляет собой систему сбора, обработки, накопления и преобразования данных в достоверную информацию, в соответствии с информационными потребностями пользователей. Пользователей подразделяют на внутренних и внешних [180], каждый из которых формирует свои информационные запросы.

Эффективность системы функционирования учреждения во многом определяется уровнем развития контрольных процессов, что взаимосвязано с состоянием информационного обеспечения, среди источников формирования которого можно выделить внутренние, являющиеся структурными единицами автономного учреждения, и внешние, «находящиеся за пределами автономного учреждения» [123].

Анализ целевой направленности учета и внутреннего контроля, организуемых на уровне автономного учреждения, позволяет в качестве основной функции, реализуемой учетом, в комплексном понимании этого явления, т. е. совокупности бухгалтерского, налогового, управленческого и других его видов, определить аккумулирование информации по объектам учета, тогда как основными функциями внутреннего контроля является выявление отклонений и разработка мероприятий по недопущению их в будущем.

Таким образом, механизмы внутреннего контроля и учета выступают в качестве взаимосвязанных подсистем. При этом внутренний контроль, являясь своеобразным продолжением учета, осуществляет систематизацию и анализ информации, отраженной в учетных регистрах и формах отчетности, а также генерирует варианты наиболее эффективных управленческих решений, позволяющих предотвратить влияние угроз, минимизировать проблемы, определить оптимальные направления развития экономических субъектов, в том числе автономных учреждений.

Приведем нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в автономных учреждениях в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Нормативные документы, регулирующие ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составление отчетности в автономных учреждениях

Нормативно-правовые акты
Федеральный закон 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
Федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора
Приказ Минфина России от 1 декабря 2010 года № 157н «Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению»
Приказ Минфина России от 23 декабря 2010 года № 183н «План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению»
Приказ Минфина России от 25 марта 2011 года № 33н «Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений»
Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 года № 162н (при исполнении автономным учреждением бюджетных полномочий) «План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению (для учредителя)»
Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 года №191н (при исполнении автономным учреждением бюджетных полномочий) «Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы России»

Источник: составлено автором по материалам [78; 90; 92; 94; 95; 112; 217].

«Автономные учреждения бюджетный учет ведут обособленно от бухгалтерского учета, применяя при этом счета единого плана счетов бухгалтерского учета» [90]. Бюджетный учет ведется в случаях, когда автономные учреждения осуществляют, согласно законодательству Российской Федерации, бюджетные полномочия получателя бюджетных средств.

В таблице 3.2 представим информационную составляющую, отраженную в формах отчетности автономных учреждений.

Таблица 3.2 – Информационная составляющая автономного учреждения при формировании бухгалтерской отчетности

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности	Период представления	Информационная составляющая
Справка по консолидируемым расчетам (ф.0503725)	За квартал. За полугодие. За год	Справка по консолидируемым расчетам учреждения формируется головным учреждением и его обособленными подразделениями для определения взаимосвязанных показателей, подлежащих исключению при формировании головным учреждением консолидированных форм бухгалтерской отчетности, а также учреждениями в целях отражения внутренних расчетов, сформированных при реорганизации или изменении в течение отчетного периода
Отчет об исполнении плана финансово-хозяйственной деятельности (ф.0503737)	За квартал. За полугодие. За год	Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности составляется учреждением (обособленным подразделением) в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности): собственные доходы учреждения, субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидии на иные цели, субсидии на цели осуществления капитальных вложений, средства по обязательному медицинскому страхованию
Баланс (ф.0503730)	За год	Показатели отражаются в Балансе в разрезе: видов финансового обеспечения (деятельности) учреждения: – субсидий на иные цели и на цели осуществления капитальных вложений (далее, в целях составления бухгалтерской отчетности – деятельность с целевыми средствами); – субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания (далее, в целях составления бухгалтерской отчетности – деятельность по государственному заданию); – собственных доходов учреждения, в том числе доходов от оказания услуг (работ), средств по обязательному медицинскому страхованию, средств во временном распоряжении (далее, в целях составления бухгалтерской отчетности – приносящая доход деятельность); – показателей на начало года, на конец отчетного периода и итоговых показателей на начало и конец отчетного периода. Активы и обязательства в Балансе представляются с делением на долгосрочные (внеоборотные) и краткосрочные (оборотные)

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности	Период представления	Информационная составляющая
Справка по заключению счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года (ф.0503710)	За год	Справка по заключению учреждением счетов бухгалтерского учета отчетного финансового года формируется учреждением (обособленным подразделением) в составе форм годовой отчетности и отражает обороты по счетам бухгалтерского учета, подлежащие в установленном порядке закрытию по завершении отчетного финансового года, в разрезе деятельности с целевыми средствами, деятельности по государственному заданию и приносящей доход деятельности
Отчет о финансовых результатах деятельности (ф.0503721)	За год	Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения составляется учреждением (обособленным подразделением) и содержит данные о финансовых результатах его деятельности в разрезе аналитических кодов доходов (поступлений), расходов (выбытий) в зависимости от их экономического содержания (по соответствующим кодам классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ). Показатели отражаются в отчете в разрезе деятельности с целевыми средствами (субсидии на иные цели и на цели осуществления капитальных вложений), деятельности за счет средств субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, по приносящей доход деятельности (собственные доходы учреждения, средства по обязательному медицинскому страхованию, средства во временном распоряжении) и итогового показателя
Отчет об обязательствах (ф.0503738)	За полугодие. За 9 месяцев. За год	В Отчете в разрезе видов финансового обеспечения (деятельности) учреждения отражаются: 1. Обязательства текущего (отчетного) финансового года по расходам. 2. Обязательства текущего (отчетного) финансового года по выплатам источников финансирования дефицита учреждения. 3. Обязательства финансовых годов, следующих за текущим (отчетным) финансовым годом

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности	Период представления	Информационная составляющая
Отчет о движении денежных средств (ф.0503723)	За полугодие. За год	Отчет о движении денежных средств учреждения содержит данные о движении денежных средств на счетах учреждений в рублях и иностранной валюте, открытых в подразделениях Банка России, в кредитных организациях, органах, осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджета, а также в кассе учреждения, в том числе средств во временном распоряжении
Пояснительная записка к Балансу (ф.0503760)	За год	«Записка включает следующие разделы: организационная структура, результаты деятельности, анализ отчета об исполнении плана, анализ показателей отчетности, прочие вопросы» [92]

Источник: составлено автором по материалам [92].

Формирование методического обеспечения внутреннего контроля должно опираться на учетно-аналитический инструментарий, структура и содержание которого во многом определяют эффективность функционирования контрольных механизмов.

В зависимости от целевого назначения, субсидии, выделяемые автономному учреждению могут составлять финансовое обеспечение расходов на выполнение мероприятий, предусмотренных государственным (муниципальным) заданием, расходов на выполнение работ в рамках капитального ремонта имущества, а также приобретение дорогостоящего оборудования, использование которого предусмотрено функционалом учреждения, расходов на стипендиальное обеспечение обучающихся, а также выплаты и компенсации сотрудникам, например компенсация стоимости проезда к месту отпуска и обратно, а также дополнительные выплаты работникам учреждений, находящихся в определенных географических зонах, в том числе выплаты работникам организаций, находящихся в районах Крайнего Севера.

Определяя проблемные области, связанные с предоставлением субсидий автономным учреждениям, заметим, что основной контроль необходим за

перечнем статей расходов, покрываемых за счет средств целевых субсидий. Так, в состав расходов зачастую могут включаться стимулирующие выплаты работникам, при условии, что целевой характер субсидии не предусматривает финансирование элементов фонда оплаты труда за счет выделенных средств. Включение в состав нормативных затрат, связанных с выполнением государственного (муниципального) задания, расходов, носящих непостоянный характер, может привести к искажению информации. Также значительного внимания требуют вопросы формирования перечня мероприятий, направленных на развитие автономного учреждения, который утверждается учредителем.

В ходе организации контроля в отношении обоснованности включения затрат в состав расходов, связанных с выполнением государственного (муниципального) задания, следует предусмотреть выполнение процедур относительно: фактов выплат вознаграждений, основанием которых являются полученные результаты выполнения государственного (муниципального) задания; расходов, связанных с организацией процедуры ликвидации автономных учреждений; фактов присутствия компенсационных выплат, отраженных в учете в текущем финансовом году, относящихся к задолженности иного периода.

Проблемной областью, в отношении которой необходимо предусмотреть состав контрольных процедур, является функционирование механизма предоставления субсидии в случае, если автономное учреждение находится на реконструкции и не может оказывать в полной мере услуги, реализовывать мероприятия в соответствии со своим назначением, что требует включения в состав инструментария процедур, позволяющих обеспечить контроль соблюдения требований НПА при предоставлении и использовании отдельных субсидий, служащих источником для выплат заработной платы сотрудникам, уплаты налогов и коммунальных платежей. Дополнительно следует предусмотреть выполнение процедур в отношении соблюдения требований к процессу документирования, который, несмотря на упрощенный порядок оформления документов, связанных с выделением средств субсидий, составляет проблемную область, в том числе относительно соблюдения требований по таким формам рабочей документации,

как заявка автономного учреждения, соглашение, заключаемое с учредителем, в котором фиксируются все условия предоставления средств, а также отражаются цели их использования.

Основным документом, регламентирующим обязанности сторон, участвующих в процессе выполнения государственного (муниципального) задания, в качестве которых выступают автономные учреждения и их учредители, является соглашение, где детально определены все организационные и методические аспекты перечисления денежных средств, раскрыт состав форм документации, составляемой в процессе использования выделенных ресурсов. Таким образом, информация, отражаемая в заключении, служит основанием для формирования учетных регистров, отражающих состояние дебиторской и кредиторской задолженностей автономного учреждения.

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» [102], 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.

Таким образом, нормативно закреплен порядок учета сумм субсидий, полученных на выполнение государственного задания, первоначально в составе доходов будущих периодов, а затем в составе доходов отчетного периода по мере выполнения запланированных мероприятий. Сумма субсидии, выделяемой на

выполнение государственного (муниципального) задания, определяется с учетом определения нормативных затрат [85], в составе которых входят затраты: связанные с оказанием услуг (работ), предусмотренных элементами государственного (муниципального) задания, уменьшенные на стоимость платных услуг; связанные с содержанием имущества (недвижимого и особо ценного движимого имущества); связанные с налоговыми платежами автономного учреждения, в том числе в рамках налогообложения имущества, включая земельные участки.

В основе нормативных затрат лежит базовый норматив затрат на оказание услуг (выполнение работ), связанных с государственным заданием, распадающийся на два норматива: базовый норматив затрат, непосредственно связанных с оказанием услуг (работ), например, зарплата сотрудников, материальные затраты, затраты на аренду и базовый норматив затрат на общехозяйственные нужды.

Таким образом, исследуемая категория – базовый норматив затрат, участвует в процессе калькулирования не только прямых затрат, т. е. связанных непосредственно с услугами и работами, предусмотренных 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 их 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. При выборе варианта распределения расходов по видам услуг за базовый показатель можно принять суммы,

начисляемые в качестве заработной платы сотрудникам, являющимся участниками процесса оказания государственной услуги.

Таким образом, «процесс определения нормативных значений может быть применим в отношении определенных типов переменных расходов, по которым можно определить объективные нормативы, что подтверждается позициями ряда исследователей проблематики, изложенными в ходе научной дискуссии» [55]. В качестве элементов, участвующих в формировании рассмотренной категории, можно отметить расходы на оплату труда персонала, на материалы, используемые в ходе оказания услуг (выполнения работ) и ряд других. Примерами установления нормативных значений может служить установление норматива оплаты труда работников на единицу услуг, норматива, определяющего расход материалов на единицу услуг автономного учреждения и т. п.

Финансовое обеспечение в отношении расходов, учитываемых в составе как общехозяйственных, так и накладных, характер которых нерегулярен, например, единовременные затраты, не связанные с развитием автономного учреждения, прогнозирование которых затруднено или невозможно, причиной чего может быть как их нерегулярность, так и их незначительный удельный вес в структуре расходов, должно осуществляться вне рамок субсидии, выделяемой на выполнение государственного (муниципального) задания, при наличии возможности в соответствующих бюджетах бюджетной системы Российской Федерации.

В качестве инструментов, позволяющих реализовать обеспечение подобных расходов необходимыми финансовыми ресурсами, могут применяться ведомственные целевые программы, которые, как правило, предусматривают реализацию мероприятий в долгосрочном периоде и выделение целевого финансирования в виде целевой субсидии. Особенностью применения подобных инструментов является тот факт, что затраты единовременного характера, связанные с внедрением мероприятий, обеспечивающих развитие автономного учреждения, включаются в полной мере в состав накладных расходов, и, следовательно, подлежат распределению в соответствии с определенным порядком, относительно выбора которого предусмотрена определенная

вариативность, например, расходы могут распределяться, основываясь на показателях, характеризующих заработную плату персонала, задействованных в проведении мероприятий, оказании услуг, выполнении работ, перечень которых определен в государственном (муниципальном) задании.

Следовательно, исходя из сформулированных нами положений, 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 формирования авторской трактовки нормативных затрат, под которыми 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.

Таким образом, основным инструментом планирования расходов автономного учреждения, связанных с выполнением государственного (муниципального) задания, является их классификация, в ходе которой выделяются такие типы, как: расходы на оказание государственных услуг (выполнение работ), при планировании которых применяется расчет по нормативам, а также ненормируемые накладные и общехозяйственные затраты автономного учреждения, определяемые без использования нормативов, т. е. расчетным путем.

Применение подобного подхода к процессам формирования 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.

Соответственно, предлагаемая нами формула нормативных затрат будет иметь следующий вид:

$$R = \sum_i N_i \cdot V_i + \sum_w (N_w \cdot V_w) + (C + \text{О}) - \sum_i (P_i \cdot V_i) + N^{\text{УН}} + N^{\text{СИ}}, \qquad (3.1)$$

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

V_i – объем i-й государственной услуги;

C – ненормируемые накладные расходы;

О – общехозяйственные расходы;

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

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

$N^{\text{СИ}}$ – 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, направляемых на содержание имущества автономного учреждения.

Предложенные изменения в формулу определения нормативных затрат (определения размера субсидии для выполнения государственного задания) в части выделения ненормируемых накладных расходов и общехозяйственных расходов позволят более корректно рассчитывать размер субсидии, и в итоге будут 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 нами интегрированный способ, включающий затраты, рассчитываемые нормативно, и затраты, рассчитываемые другими способами, предусматривает прохождение нескольких этапов.

Этап 1. Определение базовых нормативов по затратам, сформированным в рамках выполнения государственного (муниципального) задания.

Процесс формирования нормативных затрат, сформированных в рамках выполнения государственного (муниципального) задания, предполагает проведение анализа 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, затрачиваемого сотрудниками, участвующими 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, т. е. 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. Так, в ходе анализа затрат образовательных автономных учреждений, по которым определяются нормативные значения, может быть проведена дифференциация услуг, в соответствии с которой выделяются услуги дошкольного воспитания, разграниченные по группам организации определенного режима пребывания детей (дневного и кратковременного пребывания) в зависимости от особенностей развития детей (здоровые, с особенностями развития) и т. д.

В ходе дифференциации услуг автономных учреждений, функционирующих в сфере здравоохранения, выделяются определенные виды медицинских услуг в

соответствии со спецификой их оказания (услуги скорой медицинской помощи, амбулаторные, плановые, неотложные), в составе которых для определения нормативов по затратам выделяют отдельные типы услуг, связанные с организационными характеристиками (фельдшерские, линейные, специализированные), либо связанные с профилями структурных подразделений (стационары, поликлиники), либо с их направленностью (кардиологическое, неврологическое, терапевтическое) и т. п.

Характеристикой, в соответствии с которой на первом этапе осуществляется процесс нормирования, выступает вид расходов, подлежащих включению в нормативную часть услуг (работ). Относительно каждой услуги (работы) производятся расчеты в натуральном, а также денежном выражении, при аккумулировании результатов которых формируются нормативные значения по каждой из групп затрат.

На втором этапе предполагается формирование накладных расходов.

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. Общехозяйственные расходы включают накладные расходы на коммунальные услуги, услуги связи, оплату труда административно-технического персонала, определяемые расчетным путем, поскольку по ним невозможно корректно установить нормы затрат.

При этом указанные виды затрат включают 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 следующей формулы:

$$Рn = Р \cdot Фn / Ф, \qquad (3.2)$$

где Р*n* – накладные расходы, приходящиеся на оказанную услугу (выполненную работу), *n*;

Р – совокупный объем накладных расходов автономного учреждения;

Ф*n* – фонд оплаты труда персонала, являющегося участниками процесса оказания автономным учреждением услуг (выполнения работ), *n*;

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, т. е. учет нераспределяемых 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 соответственно функциям бизнес-процессов

(или ЦФО) с дальнейшим их агрегированием в разрезе услуги по реализуемым бизнес-процессам (ЦФО).

Преимущество использования ABC-метода состоит в особом порядке распределения накладных расходов, которые, в свою очередь, разграничиваются по функциям (видам деятельности, бизнес-процессам), что максимально соответствует дифференциации услуг, работ, оказываемых либо выполняемых автономными учреждениями.

ABC-метод предназначен для учета затрат по функциям бизнес-процессов и потребителям услуг, т. е. затраты сначала группируются по функциям, а потом распределяются по услугам, оказываемым учреждением, связанным с выполнением автономным учреждением государственного задания учредителя, и формируют их себестоимость.

Вариативность методических подходов и анализ особенностей функционирования автономных учреждений позволили признать перспективным инструментом калькулирования и учета затрат метод по полноте учитываемых затрат, в составе которого следует выделить два методических приема, используемых при расчете: тотальный подход, предусматривающий включение в себестоимость всех затрат, независимо от их вида (постоянные, переменные, условно-переменные); маржинальный подход, предполагающий отнесение постоянных накладных расходов на счета учета финансовых результатов, а не в состав себестоимости.

Для формирования элемента методологической концепции относительно механизмов планирования, калькулирования, учета затрат автономных учреждений следует использовать концепцию дерева целей, которую целесообразно преобразовать в дерево иерархий, нижние ветви которого представляют собой функции бизнес-процессов, определяемые их направленностью, средний ярус составляют сами бизнес-процессы в корреляции с центрами финансовой ответственности, а на верхнем ярусе будут присутствовать конкретные услуги, оказываемые автономными учреждениями, в соответствии с элементами государственного (муниципального) задания.

Практическое применение механизмов сопряжено с выбором учреждением метода распределения затрат, наиболее эффективным из которых выступает распределение затрат по функциям бизнес-процессов, осуществляемое на первом этапе процесса, продолжением чего является их агрегирование.

В качестве примера распределения накладных расходов и их агрегирования был выбран вспомогательный бизнес-процесс «административно-хозяйственная деятельность» или, иначе, административно-хозяйственный отдел автономного учреждения.

Реализация данного процесса осуществляется посредством выполнения четырех основных функций: 1) содержание и обеспечение функционирования хозяйственных объектов; 2) снабжение материально-техническими ресурсами; 3) оказание транспортных услуг; 4) управление недвижимостью и арендными отношениями.

Применение метода ABC целесообразно в случае, если представляется возможным определить базовый показатель, в соответствии с которым будет происходить распределение общих накладных затрат по функциям бизнес-процессов, а на следующем этапе, после определения стоимости услуги, данные будут разноситься по отдельным услугам, работам.

Фактором, определяющим преимущества применения данного метода, является возможность выбора наиболее соответствующего особенностям функционирования автономного учреждения определяющего показателя затрат по функциям бизнес-процессов.

Для функции «содержание и обеспечение функционирования хозяйственных объектов» определяющим показателем или носителем затрат предлагается время, затраченное сотрудниками на данную работу. Для функции «снабжение материально-техническими ресурсами (МТР)» определяющим показателем предлагается количество самих закупок товарно-материальных ценностей. Для функции «оказание транспортных услуг» в качестве определяющего показателя выступает количество машино-часов или ездок. Для функции «управление недвижимостью и арендными отношениями» в качестве определяющего показателя предлагается общее количество человеко-часов.

Далее, определив частное от деления накладных расходов по каждой функции на величину определяющего показателя, и получив таким образом цену, умножаем ее на величину определяющего показателя относительно определенной услуги для определения накладных расходов по конкретной услуге в разрезе функции бизнес-процесса. Затем путем агрегирования определяется себестоимость по услуге, бизнес-процессу или ЦФО (таблицы 3.3, 3.4).

Таблица 3.3 – Расчет цены (стоимости) определяющего показателя затрат по функциям бизнес-процесса «административно-хозяйственная деятельность» или административно-хозяйственный отдела (АХО) (ЦФО – центр затрат) автономного учреждения

Бизнес-процесс и ЦФО – административно-хозяйственный отдел и его функции	Определяющий показатель	Величина показателя – всего	Накладные затраты, р.	Цена показателя, р.
Содержание и обеспечение функционирования хозяйственных объектов	Человеко-часы	120	120 000	1 000
Снабжение МТР	Количество закупок МТР	60	36 000	6 000
Оказание транспортных услуг	Машино-часы	7	56 000	8 000
Управление недвижимостью и арендными отношениями	Человеко-часы	80	100 000	1250

Источник: составлено автором по материалам [55].

Далее, определяется себестоимость услуг в разрезе функций данного бизнес-процесса и на конкретную услугу (таблица 3.4). Суммарная себестоимость в размере 308 500 р. означает себестоимость данной услуги по бизнес-процессу «административно-хозяйственная деятельность» или по ЦФО «административно-хозяйственный отдел». Для определения полных затрат (себестоимости) услуги или работы, связанной с выполнением государственного задания, необходимо определять себестоимость услуги по другим бизнес-процессам, имеющим к ней отношение, и агрегированием (суммированием) функций всех бизнес-процессов получать себестоимость услуги (включая прямые расходы), необходимой для определения суммы бюджетного финансирования (субсидии), оказания услуг.

Таблица 3.4 – Определение себестоимости затрат по конкретной услуге (работе) по функциям бизнес-процесса «административно-хозяйственная деятельность» или административно-хозяйственного отдела (ЦФО – центр затрат) автономного учреждения

Бизнес-процесс и ЦФО – административно-хозяйственный отдел и его функции	Величина определяющего показателя в части данной услуги	Накладные расходы на услугу, р.	Прямые затраты, р.	Себестоимость, р.
1	2	3 = 2 · 5 (таблица 2.3)	4	5
Содержание и обеспечение функционирования хозяйственных объектов	60	60 000	–	–
Снабжение МТР	20	120 000	–	–
Оказание транспортных услуг	2	16 000	–	–
Управление недвижимостью и арендными отношениями	50	62 500	–	–
Итого накладные расходы	–	–	–	258 500
Прямые затраты (базовые нормативы затрат)	–	–	50 000	50 000
Итого себестоимость услуги по данному бизнес-процессу	–	–	–	308 500

Источник: составлено автором по материалам [13; 55].

Соответственно, предлагаемые изменения и совершенствования учета и определения накладных расходов и в целом затрат, лежащих в основе формирования суммы бюджетного финансирования (субсидии) на оказание государственных (муниципальных) услуг, повлекут за собой положительные изменения и в организации системы внутреннего контроля.

Глава 4 Методические положения построения эффективной системы внутреннего контроля в автономных учреждениях

4.1 Системы оценки функционирования внутреннего контроля в автономных учреждениях

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 отражение в регламентирующих документах локального характера, например в положении о внутреннем контроле, содержание которого было раскрыто в предыдущих главах.

Несмотря на то, что необходимость организации внутреннего контроля закреплена законодательно, а методологическая основа его построения достаточно проработана с научной и практической точек зрения, что позволяет констатировать результаты исследования научных трудов М. А. Вахрушиной, Т. И. Кришталевой, Е. И. Ларионовой и др. [21; 58], а также эмпирические данные, полученные в процессе анализа организационных структур и результатов функционирования экономических субъектов, методические подходы к компонентному построению систем внутреннего контроля в государственных учреждениях, включая автономные, остаются несовершенными, а действующие механизмы не позволяют реализовать целевую направленность внутреннего контроля и обеспечить существенную оптимизацию функционирования экономических субъектов.

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.

Рекомендуемый алгоритм организации СВК в автономных учреждениях 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 уточнения 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 обосновывает необходимость определения особенностей информационного обеспечения и коммуникационного взаимодействия структурных единиц, а также 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 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 переформатирование имеющихся отделов контроля с учетом направленности системы внутреннего контроля.

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 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 экономического субъекта, с которыми осуществляется информационное взаимодействие в ходе выполнения контрольных процедур.

Дополняющие третий этап действия направлены на обеспечение процесса планирования предстоящих контрольных мероприятий, что сопряжено 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, т. е. занимающихся сходными видами деятельности либо оказывающих подобные услуги, 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.

Организационные этапы формирования внутреннего контроля, рекомендуемого для применения в автономном учреждении, представлены в виде алгоритма на рисунке 4.1.

Предложенный алгоритм позволит создать эффективную и работоспособную систему внутреннего контроля с последовательным разработанным алгоритмом действий. Характеристика и уточнение элементов системы внутреннего контроля согласуются с первым этапом комплексной схемы организации – 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 положении о внутреннем контроле.

Авторский алгоритм и рассматриваемый ранее комплексный подход к организации внутреннего контроля позволят автономному учреждению последовательно организовать работоспособный контрольный механизм. Как следует из рисунка 4.1, 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 по организации системы внутреннего контроля в автономных учреждениях был проведен сравнительный анализ концепций и положений «О службе внутреннего контроля» (Положений о внутреннем контроле) различных организаций, а также рассмотрены правовые документы о внутреннем контроле автономного учреждения.

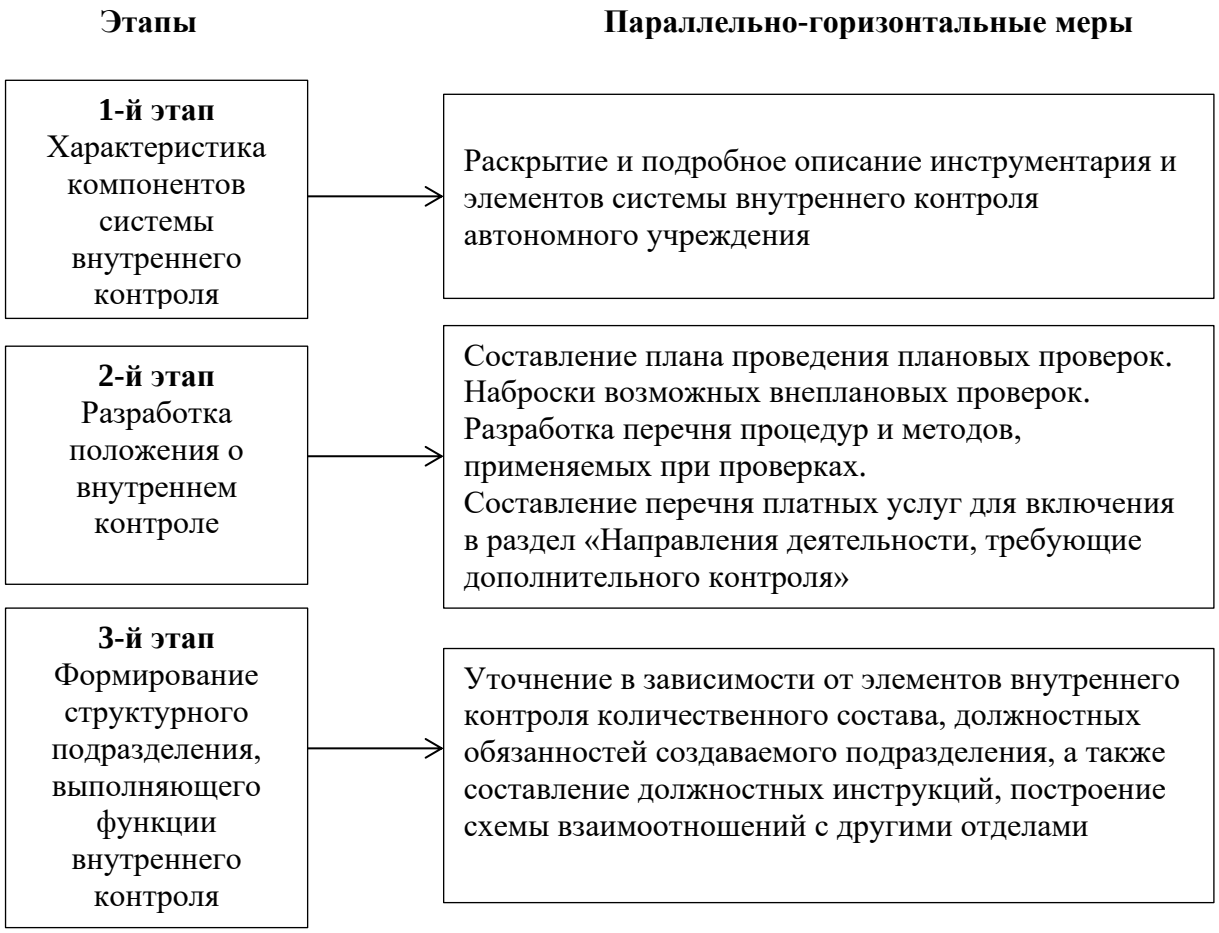

Рисунок 4.1 – Алгоритм построения системы внутреннего контроля, рекомендуемый для применения в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

Оценивая практические аспекты организации структурных подразделений внутреннего контроля, функционирующих в ряде экономических субъектов, следует подчеркнуть ряд значимых характеристик, большинство из которых формируется под влиянием отраслевых особенностей и сферы хозяйствования. Отдельно следует выделить сферу хозяйствования кредитных учреждений, так как именно она обладает наиболее зрелым методическим обеспечением внутреннего контроля исходя из того, что 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 4.1.

Таблица 4.1 – Сравнительно-содержательный анализ структуры положений о Службе внутреннего контроля

Разделы содержания	ПАО «Новатэк»	АУ Северо-Восточный федеральный университет имени М. К. Аммосова	Типовое Положение для банков	БашПромбанк	Банк «Новация»	ООО «Трансфин-М»
Общие положения	+	+	–	+	+	+
Функции службы внутреннего контроля	+	–	–	+	+	–
Задачи службы внутреннего контроля	+	+	+	+	–	–
Организация (принципы организации) службы внутреннего контроля	–	+	–	+	+	–
Деятельность (сфера деятельности), принципы деятельности СВК	+	–	+	+	+	+
Планирование деятельности и отчетность СВК	–	+	–	–	–	–
Взаимоотношения. Связи, коммуникации СВК с другими подразделениями	+	–	+	+	–	+
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	+	–	+	+	–	+

Разделы содержания	ПАО «Новатэк»	АУ Северо-Восточный федеральный университет имени М. К. Аммосова	Типовое Положение для банков	БашПромбанк	Банк «Новация»	ООО «Трансфин-М»
Субъекты	–	–	–	–	–	–
Функции, права, ответственность, полномочия начальника СВК	+	+	–	+	–	–
Оценка СВК	+	–	–	–	–	–
Заключительные положения	–	–	+	–	+	–
Примечания + Наличие. – Отсутствие.						

Источник: составлено автором по материалам [43].

Приведенный сравнительный анализ содержания исследуемых Положений о внутреннем контроле показал, что наиболее полными и весомыми являются Положения о службе внутреннего контроля в банковской сфере. Но прежде чем предлагать авторскую модель положения о службе внутреннего контроля, дополнительно рассмотрим особенности постановки внутреннего контроля в государственных учреждениях на примере:

1. Положения о внутреннем контроле Федерального государственного бюджетного образовательного университета высшего образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева» (ФГБОУ ВО «МГУ им. Н. П. Огарева») [44].

2. Положения о внутреннем контроле Федерального государственного бюджетного учреждения науки «Геологический институт Российской академии наук» (ФГБУН «ГИН РАН») [131].

3. Положения о службе внутреннего контроля Федерального

государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Северо-Восточный федеральный университет имени М. К. Аммосова» [41].

4. Положения «О внутреннем контроле бухгалтерского (бюджетного) учета, внутренних процедур составления и исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности» Администрации Некрасовского сельского поселения ЯМР ЯО [41].

5. Положения о внутреннем финансовом контроле Муниципального автономного образовательного учреждения дополнительного образования детей Центра детского творчества города Фурманова (МАОУ ДОД ЦДТ) [115].

Результаты сравнительного анализа содержания указанных нормативных документов приведены в таблице 4.2.

Таблица 4.2 – 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 службы внутреннего контроля	+	–	–	–	+
Задачи службы внутреннего контроля	–	–	–	–	+
Организация (принципы организации) службы внутреннего контроля	+	+	–	+	+
Деятельность (сфера деятельности), принципы деятельности СВК	–	+	–	–	+
Планирование деятельности и отчетность СВК	–	–	–	–	–
Взаимоотношения. Связи, коммуникации СВК с другими подразделениями	–	+	+	–	–
Методы. Порядок проведения проверок СВК	–	–	–	–	–
Права (полномочия) и СВК	+	–	–	+	+

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)
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 + Наличие. – Отсутствие.					

Источник: составлено автором по материалам [131].

Как следует из таблицы 4.2, 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.

В целях разработки рекомендаций по формированию методического обеспечения внутреннего контроля автономных учреждений проводится анализ существующих положений о внутреннем контроле учреждений различной организационно-правовой формы. Посредством бенчмаркинга осуществляется оценка имеющегося опыта в области организации внутреннего контроля и

адаптация выявленных преимуществ к внутреннему контролю в автономных учреждениях.

Для проведения исследования сформирована выборка учреждений, обладающих наиболее интересными для детального исследования положениями: общество с ограниченной ответственностью «Русское страховое общество «ЕВРОИНС», публичное акционерное общество «Трансфин-М», публичное акционерное общество «НОВАТЭК», Федеральное государственное бюджетное учреждение науки «Геологический институт Российской академии наук», Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева».

В ходе анализа основополагающих аспектов организации и проведения внутреннего контроля в Федеральном государственном бюджетном учреждении науки «Геологический институт Российской академии наук» установлено, что внутренний контроль представляет собой непрерывный процесс, который осуществляется скоординированно субъектами и объектами контроля согласно стратегии, определяющей состав и сроки контрольных мероприятий и исключающей излишнюю контрольную нагрузку. При этом сотрудники института вовлечены в осуществление внутреннего контроля посредством самоконтроля, начальники структурных подразделений осуществляют контроль по уровню подчиненности за деятельностью сотрудников института, контрольные подразделения реализуют контрольные и тематические проверки в отношении деятельности структурных подразделений, а руководство института осуществляет координацию и курирование вопросов организации и проведения внутреннего контроля в учреждении. Тем самым организационная структура внутреннего контроля представлена в виде иерархии, в которой сотрудники нижнего звена осуществляют контроль за своей деятельностью, начальники ответственны за исполнение контрольных полномочий их структурных подразделений, а руководство осуществляет организационную функцию (рисунок 4.2).

Ключевой особенностью внутреннего контроля, реализуемого в рассматриваемом учреждении, является совпадение субъектов и объектов контроля, что подчеркивает сущность внутреннего контроля: организация и проведение контрольных мероприятий внутри учреждения осуществляются каждым из сотрудников в пределах его должностных полномочий в целях достижения законности и эффективности деятельности учреждения.

Рисунок 4.2 – Организационная структура внутреннего контроля в ФГБУН «ГИН РАН»

Источник: составлено автором.

В условиях, когда каждый из сотрудников, начиная от низшего звена до руководителей, оказывает влияние на эффективность деятельности учреждения в целом, является важным осуществление внутреннего контроля различными методами, такими как самоконтроль, контроль по уровню подчиненности и тематические проверки контрольных подразделений, для недопущения отклонений.

Внутренний контроль в Федеральном государственном бюджетном

учреждении науки «Геологический институт Российской академии наук» подразделяется на контроль за научной деятельностью, куда входят контроль за выполнением государственного задания и контроль за исполнительской дисциплиной, осуществляемые на постоянной основе, финансово-хозяйственный контроль, представленный проведением инвентаризации материально-технических запасов и контролем за расходованием бюджетных средств, а также контроль за деятельностью различных структурных подразделений.

В Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева» внутренний контроль осуществляется также сотрудниками всех уровней в зависимости от перечня их должностных полномочий. В то же время в организационной структуре выделена служба внутреннего контроля в качестве отдельной структурной единицы, цель деятельности которой состоит не только в непосредственном участии во всех видах внутреннего контроля внутри учреждения, но и методическом обеспечении системы внутреннего контроля, координировании деятельности подразделений в рамках внутреннего контроля и оценке внутреннего контроля. Служба внутреннего контроля выполняет координирующую и методологическую функции, которые в предыдущем примере возложены на руководителей образовательного учреждения. Также служба внутреннего контроля обладает функциями внутреннего аудита, которые проявляются в осуществлении оценки системы внутреннего контроля.

В Положении о внутреннем контроле Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева» подробно рассматривается процесс проведения внутреннего контроля в ходе предварительного, текущего и последующего контроля. В Положении приводится график запланированных проверок финансово-хозяйственной деятельности с перечислением объектов проверки, сроков их проведения, периода, в отношении которого проводится проверка и ответственного исполнителя (рисунок 4.3).

Особенностью организации и проведения внутреннего контроля в

публичном акционерном обществе «НОВАТЭК» является применение риск-ориентированного подхода в качестве основы для планирования и реализации внутреннего контроля.

В ходе управления рисками выявляются вероятности возникновения потерь, которые неблагоприятно отразятся на финансовом состоянии компании. Система внутреннего контроля направлена на своевременное выявление рисков и их недопущение.

Предварительный контроль

Проверка финансово-плановых документов руководителем, главным бухгалтером, их визирование, согласование и урегулирование разногласий; проверка и визирование проектов договоров (контрактов) юридической службой и главным бухгалтером; предварительная экспертиза документов (решений), связанных с расходованием финансовых и материальных средств

Текущий контроль

Проведение повседнего анализа процедур исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности; ведение бухгалтерского учета; осуществление мониторингов расходования целевых средств по назначению, оценка эффективности и результативности их расходования

Последующий контроль

Осуществляется посредством плановых и внеплановых проверок

Рисунок 4.3 – Формы и методы проведения внутреннего контроля на примере ФГБОУ ВО «МГУ им. Н. П. Огарева»

Источник: составлено автором.

Риск-ориентированный подход позволяет в ходе предварительного контроля выявить факторы, которые могут оказать негативное воздействие на деятельность организации. Полученные сведения о возможных потерях составляют информационную базу для управления рисками в ходе текущего контроля: особое внимание уделяется процедурам, обладающим высокой степенью рисков. В ходе последующего контроля проводится анализ выявленных нарушений и отклонений.

Организационная структура внутреннего контроля ПАО «НОВАТЭК»

сформирована на принципе иерархичности: Совет директоров утверждает Положение о внутреннем контроле, при этом исполнительные органы управления несут ответственность за создание и функционирование эффективной системы внутреннего контроля, а руководители подразделений – за осуществление внутреннего контроля в их структурных подразделениях. При этом в структуре выделены такие элементы, как Комитет по аудиту, который подотчетен непосредственно Совету директоров, и ответственен за оценку надежности и эффективности системы внутреннего контроля в организации и разработку направлений его совершенствования, и Управление внутреннего аудита, которое предоставляет отчеты о степени эффективности внутреннего контроля вышестоящим органам, в том числе информацию о выявленных нарушениях. Отдельно выведенные органы аудита, которые осуществляют оценку системы внутреннего контроля, позволяют осуществлять контроль за качеством деятельности структурных подразделений и не допускать отклонений от целей функционирования системы внутреннего контроля (рисунок 4.4).

Отличительной особенностью данной организационной структуры является выделение нескольких дополнительных структурных единиц, обладающих полномочиями по проведению внутреннего аудита: оценка системы внутреннего контроля, анализ выявленных отклонений и предложение направлений совершенствования. При подотчетности и Комитета по аудиту, и Управления внутреннего аудита Совету директоров, Управление внутреннего аудита подотчетно Комитету по аудиту. Данное Управление обладает в основном информационно-аналитическими полномочиями по сбору информации о ходе осуществления внутреннего контроля, выявленных нарушениях и направлениях совершенствования. Вместе с тем Комитет по аудиту вместе с Советом директоров принимает решение о дальнейшем развитии системы внутреннего контроля в учреждении на основании полученной информации. Подобное решение позволяет организовывать внутренний контроль на принципах независимости и с учетом стратегических целей субъекта хозяйствования.

Рисунок 4.4 – Организационная структура внутреннего контроля в ПАО «НОВАТЭК»

Источник: составлено автором.

В организационной структуре ПАО «Трансфин-М» выделяется внутренний контролер как лицо, ответственное за осуществление процедур внутреннего контроля. Контролер является обособленным структурным подразделением. При этом Совет директоров несет ответственность за создание системы внутреннего контроля, Генеральный директор – за ее функционирование. Внутренний контролер обладает функциональной и административной подотчетностью (рисунок 4.5).

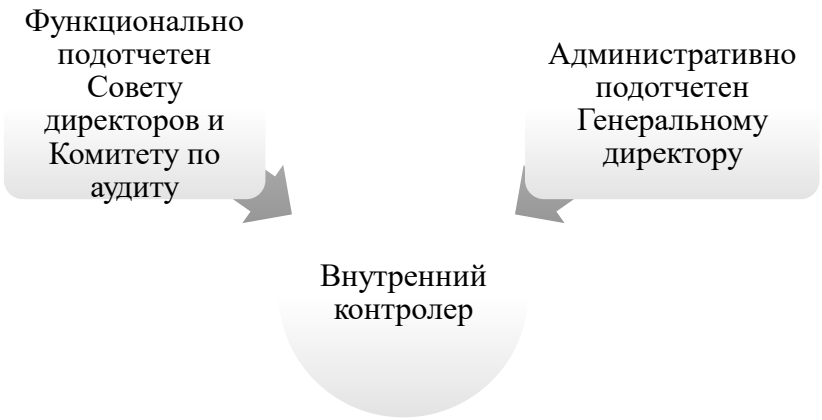

Рисунок 4.5 – Место внутреннего контролера в оргструктуре ПАО «Трансфин-М»

Источник: составлено автором.

Положение ПАО «Трансфин-М» представляет собой должностной регламент внутреннего контролера, где содержится перечень его функций, прав и полномочий. В Положении отмечается, что Комитет по аудиту Совета директоров избирает контролера простым большинством голосов от участвующих в заседании Комитета на три года.

В процессе осуществления процедур внутреннего контроля контролер предоставляет информацию о выявленных нарушениях и потенциальных рисках Комитету по аудиту. Рассмотренный подход к организации системы внутреннего контроля свидетельствует об обособлении внутреннего контролера в качестве отдельного структурного подразделения, которое несет полную ответственность за соблюдение процедур внутреннего контроля в учреждении.

Особого внимания заслуживает определение терминологической категории «внутренний контроль», сформированное в ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС», отраженное в Положении о внутреннем контроле как системы осуществляемых процедур и мероприятий субъектами внутреннего контроля, направленных на достижение поставленных целей в областях эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности, управления активами, управления рисками, составления и предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствия деятельности законодательству Российской Федерации.

В качестве методической основы осуществления внутреннего контроля в ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС» представлено положение, которое включает не только основные аспекты организации и проведения внутреннего контроля, но и сформированный перечень полномочий, разграничивающий функциональную направленность действий каждого из субъектов внутреннего контроля (рисунок 4.6).

Рисунок 4.6 – Основные функции субъектов внутреннего контроля ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС»

Источник: составлено автором.

В организационной структуре выделяется должность внутреннего контролера, который осуществляет проверку и оценку эффективности системы

внутреннего контроля, системы управления рисками, системы информационной безопасности, достоверности бухгалтерского учета и отчетности.

В данном учреждении контроль системы управления рисками выделяется в качестве одного из направлений внутреннего контроля, однако методы и процедуры, в которых заключается данное направление, не раскрыты в Положении. В то же время в отдельную категорию выделен контроль за управлением информационными потоками, который включает в себя общий и программный контроль.

При этом под общим контролем понимается совокупность следующих процедур (рисунок 4.7).

Рисунок 4.7 – Процедуры общего контроля

Источник: составлено автором.

Программный контроль представлен встроенными в прикладные программы процедурами, которые контролируют обработку операций, относящихся к основной деятельности учреждения. Программный контроль реализуется посредством контроля системой обнаружения вторжений, контроля сетевого трафика и др.

На основание представленной информации следует полагать, что в ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС» развит цифровой внутренний контроль: значительная доля нарушений может быть предупреждена посредством автоматизированных систем в ходе программного контроля. Данное направление

является особенно актуальным с позиции внедрения риск-ориентированного подхода в систему внутреннего контроля учреждения. Внесение в информационные системы эталонных моделей результатов процессов, осуществляемых сотрудниками учреждения, позволяет автоматически выявлять отклонения от заданных алгоритмов, представляющих собой эталонную модель и сообщать об этом сотрудникам. В ходе программного контроля значительная доля недостатков и нарушений, обусловленных человеческим фактором, может быть предотвращена.

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 компании, а также недостатках и нарушениях.

Мониторинг системы внутреннего контроля, как еще одно из направлений внутреннего контроля, осуществляется посредством анализа процедур и правил системы контроля, совершенствования методов и технологий работы. Мониторинг проводится на всех уровнях управления в форме обеспечения соответствия операций установленным процедурам, интегрирования контрольных процедур в каждую из операций, осуществляемых сотрудниками, своевременного выявления рисков и предложения мер по их недопущению (рисунок 4.8).

По результатам проведенного анализа структурированы основные элементы, характеризующие систему внутреннего контроля в учреждении (приложение М).

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.

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 и эффективности финансово-хозяйственной деятельности учреждения, а также полноты и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Непрерывность и постоянство контроля реализуются посредством проведения внутреннего контроля в формах предварительного, текущего и последующего.

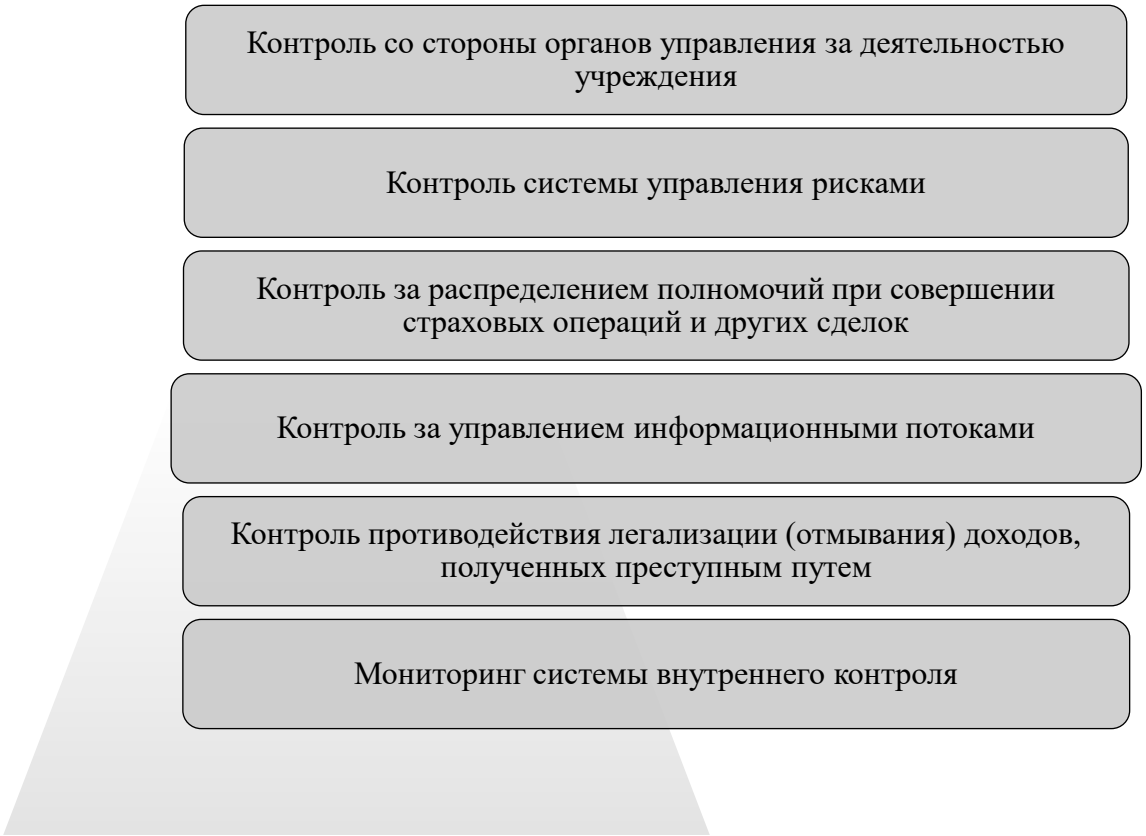

Рисунок 4.8 – Направления внутреннего контроля
ООО «Русское страховое общество «ЕВРОИНС»

Источник: составлено автором.

Рассмотрим принципиальные отличия в системах организации и проведения внутреннего контроля в коммерческих и некоммерческих организациях. В коммерческих организациях управление рисками является одним из ключевых элементов организации внутреннего контроля, в то время как в некоммерческих организациях упоминание рисков отсутствует. Это обусловлено наличием большей степени неопределенности в деятельности коммерческих организаций, осуществляющих деятельность в условиях рынка, а также стремлением предотвратить реализацию условий, способных привести к отрицательным финансовым результатам.

В коммерческих организациях также уделяется внимание использованию потенциала информационных систем в ходе организации и проведения внутреннего контроля в отличие от некоммерческих организаций. Автоматизация и цифровизация процессов более распространены в коммерческом секторе, так как разработка и внедрение программных продуктов требуют направления значительной доли ресурсов учреждения на данную цель.

Источники финансового обеспечения некоммерческих организаций не подразумевают направление денежных средств на внедрение цифровых технологий в рабочие процессы, а значимость программных продуктов в организациях некоммерческого сектора является недооцененной в настоящее время.

Считается целесообразным при формировании методических рекомендаций по организации и проведению внутреннего контроля в автономных учреждениях учесть опыт, имеющийся в коммерческом секторе, в части применения риск-ориентированного подхода и использования, информационных систем. Эти направления позволят увеличить эффективность деятельности учреждений за счет осуществления долгосрочного планирования с учетом внешних и внутренних условий деятельности учреждения, а также повысить информированность руководства о качестве выполняемых процессов сотрудниками.

На основании анализа имеющихся практик осуществления внутреннего контроля в учреждениях различной организационно-правовой формы становится

очевидной необходимость введения института внутреннего контроля в автономных учреждениях в целях повышения эффективности деятельности и соблюдения законодательства Российской Федерации. Ключевым вопросом является форма организации внутреннего контроля в автономных учреждениях. Выделим четыре модели организации внутреннего контроля (рисунок 4.9).

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.

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. При этом СВК ответственна за соблюдение процедур внутреннего контроля сотрудниками, а СВА обеспечивает достоверность и законность осуществляемого внутреннего контроля, выступая независимым экспертом.

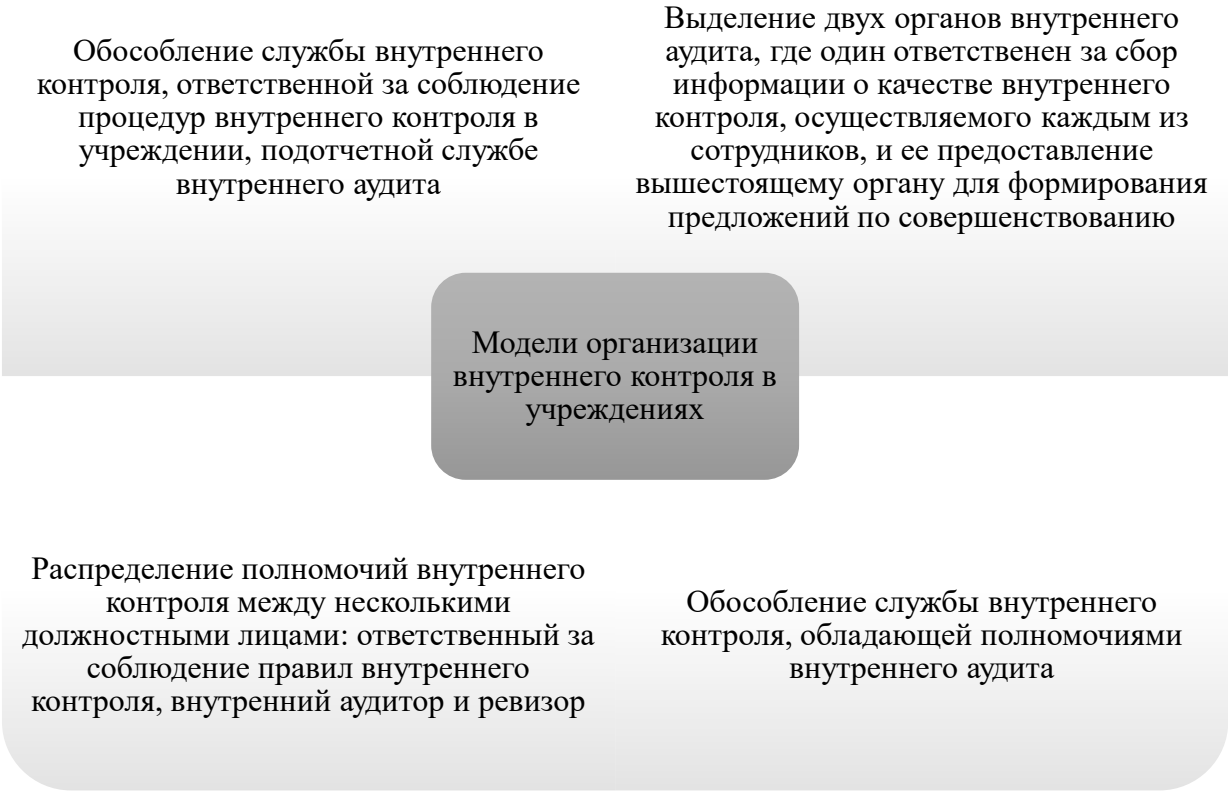

Рисунок 4.9 – Модели организации внутреннего контроля в учреждениях

Источник: составлено автором.

При подотчетности обоих подразделений руководству учреждения, они обособленны 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. СВК ответственна за соблюдение процедур внутреннего контроля в учреждении каждым из сотрудников, за 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 реализации внутреннего аудита в учреждении с выделением двух структурных подразделения, первое – ответственно за сбор и анализ информации о качестве соблюдения процедур внутреннего контроля, а второе – за формирование предложений по развитию 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.

В качестве еще одной модели рассмотрим 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 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 системы внутреннего контроля в 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 этой связи выделение службы внутреннего контроля в качестве обособленного элемента позволит решить такие задачи, как:

1) контроль качества соблюдения процедур внутреннего контроля сотрудниками учреждения;

2) выявление отклонений и анализ их причин;

3) разработка направлений совершенствования системы внутреннего контроля согласно изменениям, происходящим во внутренней и внешней среде.

При этом считается целесообразным внедрение в организационную структуру автономного учреждения подразделения внутреннего аудита, наделенного полномочиями оценки системы внутреннего контроля.

Обобщая вышесказанное, предлагается формирование модели автономного учреждения, в которой каждый из сотрудников в пределах должностных полномочий осуществляет процедуры внутреннего контроля. СВК проводит анализ и оценку качества выполнения контрольных процедур сотрудниками в

целях выявления отклонений и направлений совершенствования. Служба внутреннего аудита является обособленным подразделением, формирующим экспертное мнение об эффективности внутреннего контроля, что служит основой для принятия управленческих решений руководителей автономного учреждения (рисунок 4.10).

Рациональная организация внутреннего контроля в автономном учреждении и научно-практические подходы к построению эффективной СВК автономных учреждений предполагают, как уже отмечалось, формирование эффективной организационной структуры, вписываемой в структуру учреждения, написание регламентов, отражение внутреннего контроля в уставе и т. д.

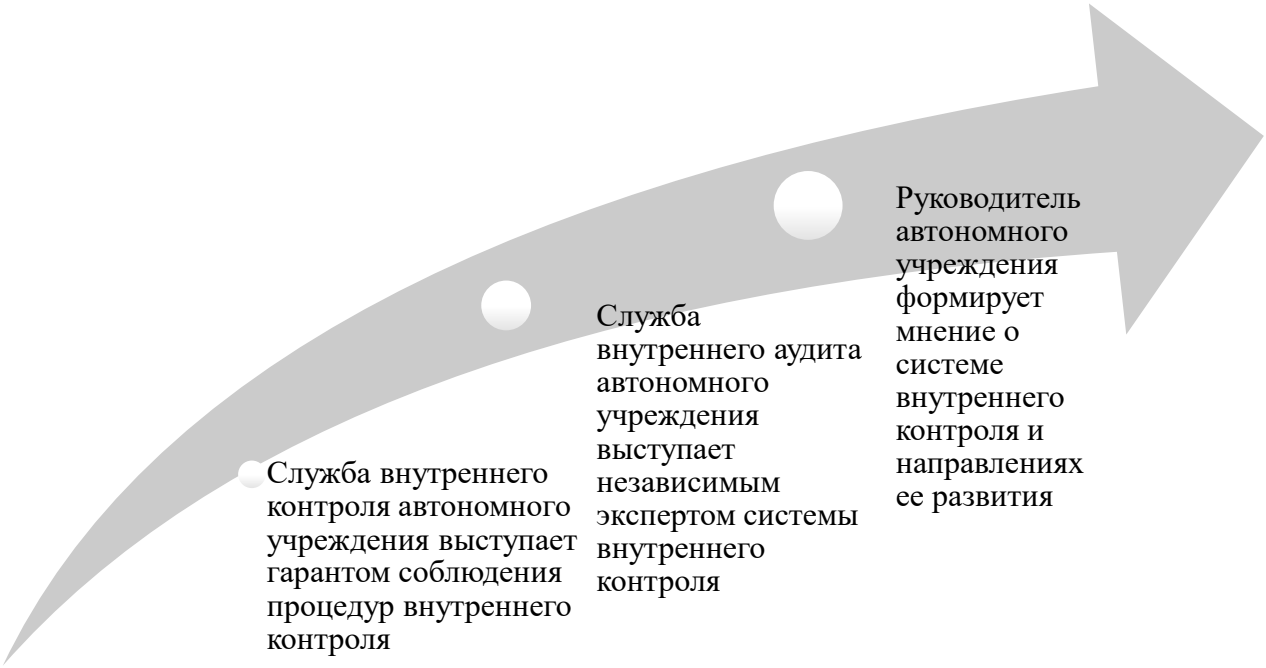

Рисунок 4.10 – Способы реализации целевой направленности внутреннего контроля в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

Для полной характеристики научно-практических подходов к построению системы внутреннего контроля автономных учреждений использованы в качестве объектов исследования и дальнейшего практического применения образовательные автономные учреждения, которые, как было отмечено ранее, составляют свыше 60 % от общего количества автономных учреждений. В качестве

объектов исследования были задействованы крупные федеральные университеты России: – ФГАОУ ВО «Южный федеральный университет» (г. Ростов-на-Дону) [134], ФГАОУ ВО «Сибирский федеральный университет» (г. Красноярск) [43], ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет (г. Казань) [189] и ФГАОУ ВО «УрФУ имени первого Президента России Б. Н. Ельцина» (г. Екатеринбург) [188]. Анализ организации и построения СВК представлен в таблице 4.3.

Таблица 4.3 – Сравнительный анализ построения внутреннего контроля в образовательных учреждениях

Федеральные университеты	Организационная структура подразделения, осуществляющая контрольную деятельность	Нормативно-правовые документы по контрольной деятельности
Казанский	Управление внутреннего аудита, управленческого учета и нормирования – отдел аудита и внутреннего контроля	Положение об управлении и регламент осуществления контрольной деятельности
Сибирский	Департамент экономики и финансов, Управление бухгалтерского учета и финансового контроля	Положений и регламентов нет
Уральский	Отдел ревизии, аудита и методического обеспечения – Управление бухгалтерского учета и финансового контроля	Положение об управлении бухгалтерского учета и финансового контроля; Положение о группе финансового контроля
Южный	Управление финансового планирования и бухгалтерского учета, в его составе: отдел финансового планирования, анализа, отчетности и контроля	Положение об управлении; Положение об отделе

Источник: составлено автором по материалам [134].

Оценивая уровень сформированности методического обеспечения и его соответствия целевой направленности внутреннего контроля, можно сделать заключение, что наиболее эффективной с позиции реализации функциональных задач является система внутреннего контроля, функционирующая в Казанском федеральном университете, организационные и методические аспекты которой раскрыты в регламенте контрольной деятельности [189], а основным реализатором

контрольных полномочий выступает отдел аудита и внутреннего контроля, организованный в качестве самостоятельного структурного подразделения.

Важными структурными компонентами регламента следует считать целевой характер контрольной деятельности, служащий базовым компонентом для формирования методического инструментария, организационных характеристик, особенностей документирования результатов проведения проверок, позволяющих обеспечить выявление нарушений в финансово-хозяйственной деятельности и предупреждение критических ситуаций, а также существенных отклонений в выполнении текущих и среднесрочных финансовых задач федерального университета.

Значимым фактором в оценке зрелости методического обеспечения внутреннего контроля составляет детализация процессов планирования контрольной деятельности, что определяет необходимость раскрытия вопросов, связанных с разграничением применяемых методов, приемов и плановых и внеплановых проверок, приемов и процедур, позволяющих реализовать комплекс контрольных действий, применяемых в отношении операций по поступлению и расходованию средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Однако следует заметить, что полный перечень платных услуг, представленный в уставе федерального университета, в регламенте контрольной деятельности не приводится, что позволяет рассматривать данный вопрос как требующий дополнительной детализации, например посредством раскрытия полного перечня платных услуг, а также указания целевой направленности соответствующих контрольных процедур в специальном разделе положения о системе внутреннего контроля – «Направления деятельности, требующие дополнительного контроля».

Регламент контрольной деятельности в автономном учреждении может существовать отдельно или дополнительно к положению о службе внутреннего контроля. При этом следует отметить отсутствие у Казанского федерального университета положения об отделе (службе) внутреннего контроля, снижающего эффективность функционирования системы внутреннего контроля, и в котором

должны быть отражены принципы, задачи и функции, методы проведения проверок, взаимодействия отдела контроля и других структурных подразделений, права и обязанности сотрудников и руководителя службы внутреннего контроля и т. п.

Исходя из проведенного обзора научно-практических подходов к компонентному формированию систем внутреннего контроля автономных учреждений, сделан вывод, что наиболее значимыми факторами для построения системы внутреннего контроля, обеспечивающей эффективное функционирование автономного учреждения, выступают:

– содержание устава учреждения, относительно раскрытия целей и функций внутреннего контроля;

– распределение контрольных полномочий между элементами организационной структуры автономного учреждения;

– уровень укомплектованности методического обеспечения (наличие положения о внутреннем контроле, регламента, стандартов);

– уровень сформированности регламента внутреннего контроля с точки зрения соблюдения принципов комплексности и системности при определении организационных аспектов внутреннего контроля;

– уровень сформированности положения о внутреннем контроле с точки зрения глубины проработки методических аспектов внутреннего контроля;

– уровень зрелости иных документов (стандартов, инструкций), регламентирующих процессы внутреннего контроля в автономных учреждениях.

Резюмируя, следует заметить, что для создания полноценной системы внутреннего контроля и ее эффективного функционирования рекомендуется использовать в автономных учреждениях модель (алгоритм) организации системы внутреннего контроля, включающую как поэтапную схему организации, так и детализацию действий, т. е. параллельно-горизонтальное выполнение определенных мер и мероприятий в увязке с этапами, включающую обязательную разработку типового положения о внутреннем контроле (СВК) с приложениями.

4.2 Моделирование системы внутреннего контроля автономных учреждений

Процедуры внутреннего контроля для корректного отражения результатов должны осуществляться по направлениям деятельности автономного учреждения. Соответственно, в процедурах должны быть отражены ключевые показатели результатов деятельности, для проверки которых и применяются соответствующие методы и способы выполнения процедур контроля. Исходя из этих базисных положений, должна существовать цепь взаимосвязей между процедурами внутреннего контроля, направлениями деятельности автономного учреждения, ключевыми результирующими показателями (таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Взаимосвязь процедур внутреннего контроля, направлений и ключевых показателей деятельности автономного учреждения

Процедуры контроля направлений и результатов деятельности	Направления деятельности	Основные ключевые показатели результатов деятельности
Контроль и обработка оформляемых первичных документов по кассовым и расчетным операциям	1. Отношения с контрагентами (поставщики ТМЦ, потребители услуг). 2. Кадры автономного учреждения	1. Просроченная дебиторская и кредиторская задолженность. 2. Средняя заработная плата персонала по источникам финансового обеспечения
Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности	Финансовое состояние	Дебиторская задолженность на дату. Кредиторская задолженность на дату
Сверка расчетов с контрагентами	Отношения с контрагентами (поставщики ТМЦ, потребители услуг)	Просроченная дебиторская и кредиторская задолженность
Проверка поступления и целевого использования субсидий на выполнение государственного задания (сплошной контроль, выборочный контроль)	Деятельность по выполнения заданию учредителя	Объем субсидии на выполнение государственного задания
Проверка исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности, внесение необходимых корректировок (сквозной контроль)	1. Деятельность по выполнению задания учредителя. 2. Приносящая доход деятельность	1. Объем субсидии на выполнение государственного задания. 2. Доход от оказания платных услуг
Проверка расчетов по оплате труда и показателей управления персоналом	Кадры автономного учреждения	Численность работников. Фонд заработной платы. Средняя заработная плата

Процедуры контроля направлений и результатов деятельности	Направления деятельности	Основные ключевые показатели результатов деятельности
Контроль формирования и обоснованности начисленных расходов	1. Деятельность по выполнению задания учредителя. 2. Приносящая доход деятельность	1. Расходы на оказание услуг в рамках задания. 2. Расходы на уплату налогов
Проверка проведения операций по деятельности, приносящей доход (платные услуги)	Приносящая доход деятельность	Средняя стоимость платных услуг. Доход от оказания платных услуг
Контроль расчета ключевых показателей результатов	Бизнес-процессы учреждения	Разработанные автором показатели

Источник: составлено автором.

Поскольку оценку операционной эффективности внутреннего контроля предложено осуществлять с помощью ключевых показателей системы сбалансированных показателей (далее – ССП) по четырем проекциям деятельности – финансы, бизнес-процессы, рынок-клиенты, управление персоналом, то, как представляется, ключевые показатели деятельности в процедурах внутреннего контроля автономного учреждения идентичны показателям оценки операционной эффективности внутреннего контроля и могут быть также отображены по проекциям (блокам) (таблица 4.5). Следует заметить, что процедуры контроля и ключевые показатели по проекциям ССП, представленные в таблице 4.4 и не вошедшие в таблицу 4.5, косвенно присутствуют в сводных процедурах в первом столбце таблицы.

Как известно, на сегодняшний день результаты внутренней проверки и применения процедур контроля оформляются службой внутреннего контроля в виде акта проверки, включающего в себя все разделы, содержащие ответы на вопросы утвержденной программы проведения проверки. В акте указывается вся информация о проверке, где по каждому вопросу расписываются проводимые процедуры и контрольные мероприятия. В целях совершенствования результатов проверок предлагается включать в акты проверки внутреннего контроля автономного учреждения дополнительные сведения в виде таблиц по отдельным процедурам.

Таблица 4.5 – Ключевые показатели деятельности в процедурах внутреннего контроля автономного учреждения

Наименование контрольного мероприятия	Ключевые показатели деятельности в процедурах и оценки эффективности контроля по блокам (проекциям) ССП			
	Финансовая деятельность	Бизнес-процессы	Маркетинг (клиенты)	Персонал
1. Проверка поступления и целевого использования субсидий на выполнение государственного задания	1. Объем субсидии на выполнение государственного задания. 2. Фактический объем выполнения задания. 3. Доля бюджетного финансирования в общем объеме финансирования. 4. Средняя стоимость платных услуг, оказываемых в рамах задания. 5. Расходы по выполнению задания	1. Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 1(2, 3 и т. д.). 2. Объем бюджетного финансирования – субсидии на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.)	1. Общее количество потребителей, воспользовавшихся услугами учреждения, оказываемых в рамках задания. 2. Целевые субсидии. 3.Общая сумма прибыли после налогообложения	1. Прибыль на одного работающего
2. Проверка проведения операций по деятельности, приносящей доход (платные услуги)	1. Средняя стоимость платных услуг. 2. Доход от оказания платных услуг. 3. Дебиторская задолженность по доходам и выданным авансам за счет доходов от приносящей доход деятельности. 4. Объем реализации платных услуг. 5. Объем (доля) от приносящей доход деятельности, направленной на содержание имущества. 6. Цена услуг. 7. Расходы на уплату налогов	1. Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.)	1. Число потребителей услуг, оказываемых на платной основе. 2. Количество претензий(жалоб). 3. Количество новых потребителей (клиентов) услуг. 4. Количество постоянных клиентов. 5. Расходы на маркетинг. 6. Стоимость обслуживания 1-го потребителя услуг. 7. Количество потерянных потребителей	1. Количество потребителей услуг, приходящихся на одного работающего. 2. Доля доходов, от приносящей доход деятельности, направленной на оплату труда

Наименование контрольного мероприятия	Ключевые показатели деятельности в процедурах и оценки эффективности контроля по блокам (проекциям) ССП			
	Финансовая деятельность	Бизнес-процессы	Маркетинг (клиенты)	Персонал
3. Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности	1. Дебиторская задолженность, в том числе просроченная. 2. Дебиторская задолженность по доходам и выданным авансам по источникам финансового обеспечения. 3. Кредиторская задолженность, в том числе просроченная	–	–	–
4. Проверка расчетов по оплате труда и показателей управления персоналом	–	–	–	1. Среднегодовая численность. 2. Штатная численность. 3. Средняя заработная плата по источникам финансового обеспечения. 4. Расходы на персонал, приходящиеся на одного работника. 5. Индекс удовлетворенности работников. 6. Текучесть кадров. 7. Удельный вес оплаты труда в общих издержках предприятия. 8. Удельный вес расходов на персонал в общей сумме расходов
5. Контроль расчета ключевых показателей результатов по бизнес-процессам	1. Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.) 2. Объем субсидии на выполнение государственного задания 1(2, 3, 4 и т. д.)	–	1. Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.)	1. Среднегодовая численность по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.) 2. Средняя заработная плата по бизнес-процессу 1(2, 3, 4 и т. д.)

Источник: составлено автором.

Предлагаемый автором механизм расчета и взаимосвязи ключевых показателей деятельности и контроля, проводимых процедур внутреннего контроля, направлений деятельности и процедур в практической деятельности службы внутреннего контроля автономного учреждения при проведении проверок позволит руководству автономного учреждения наглядно увидеть имеющиеся в учреждении проблемные зоны. Это возможно за счет расчета ключевых показателей, сравнения их с планируемыми, а также своевременной выработки мер и мероприятий по улучшению и уменьшению негативных отклонений. Практическая реализация контрольных процедур может быть организована как через механизмы внутреннего контроля, так и через проведение внутренних аудиторских проверок, если для этого в организационной структуре автономного учреждения предусмотрено отдельное структурное подразделение, сотрудникам которого предоставлены соответствующие полномочия. Перечень ключевых показателей, используемых в ходе выполнения контрольных и аудиторских процедур, систематизированы и представлены в Карте внутреннего аудита (приложение Е).

Резюмируя результаты, можно отметить следующее:

1. Существует цепь взаимосвязей между процедурами внутреннего контроля, направлениями деятельности автономного учреждения, ключевыми результирующими показателями деятельности, отраженными в процедурах контроля, для проверки которых и применяются соответствующие методы и способы процедур контроля.

2. Ключевые показатели результатов деятельности в процедурах внутреннего контроля автономного учреждения идентичны показателям оценки операционной эффективности внутреннего контроля и могут быть также представлены не только по направлениям, но и по проекциям (блокам) деятельности.

3. В целях совершенствования результатов проверок предлагается включать в акты проверки внутреннего контроля автономного учреждения дополнительные сведения в виде таблиц по отдельным процедурам, включающие фактическое и

плановое значения ключевых показателей, отклонение между фактическим и плановым значениями, мероприятия и результат улучшений показателя, срок реализации мероприятий и конечный результат (значение ключевого показателя).

4. 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 приложении Ж.

4.3 Оценка эффективности системы внутреннего контроля в автономных учреждениях

Формирование системы внутреннего контроля автономного учреждения должно основываться на соблюдении ее компонентного состава, т. е. выстраивание контрольных механизмов должно базироваться на определении объекта и предмета внутреннего контроля, выделении 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 [45] 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.

Оценка сформированности организационных характеристик (дизайна организации) внутреннего контроля должна включать следующие процедуры:

– оценка выявленных факторов риска, мониторинг и оценка влияния которых проводится СВК, а результаты представлены в матрице рисков и других отчетных документах, отражающих состав мероприятий, направленных на минимизацию негативного влияния каждого из факторов риска;

– оценка обеспеченности типовых фактов хозяйственной жизни, бизнес-процессов, видов деятельности процедурами внутреннего контроля;

– оценка сформированности методического инструментария внутреннего контроля, а также должной степени детализации подходов к выполнению контрольных мероприятий.

По итогам оценки проводится анализ с целью выявления проблем в организации внутреннего контроля и определения путей их решения, т. е. выработки конкретных мероприятий, направленных на оптимизацию действующих механизмов, что отражается в документе соответствующей формы и содержания, выражающего мнение уполномоченного на проведение подобной оценки субъекта о достаточности применяемых процедур внутреннего контроля и сформированности методического инструментария, обеспеченности типовых фактов хозяйственной жизни, бизнес-процессов, видов деятельности процедурами внутреннего контроля, достаточности осуществляемых действий для минимизации влияния рисков.

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, анализ и установление их соответствия целевой направленности контрольной деятельности, достаточности, достоверности.

В ходе оценки организационных характеристик (дизайна) и операционной эффективности внутреннего контроля должен применяться опрос персонала [45] автономного учреждения, проводимый для уточнения особенностей функционирования, выявления существенных обстоятельств, сопровождающих бизнес-процессы, факты хозяйственной жизни, на результатах которого базируются мероприятия по оптимизации системных компонентов внутреннего контроля.

Субъекты, имеющие полномочия включения оценки эффективности системы внутреннего контроля, могут получать часть доказательств посредством наблюдения за процессом совершения факта хозяйственной жизни, а также за ходом выполнения процедур внутреннего контроля, что позволяет сформировать мнение об их действенности, а также о соблюдении требований НПА.

Приемом, позволяющим оценить достаточность и достоверность полученных в ходе внутреннего контроля доказательств, является их проверка, включающая сопоставление задокументированных результатов контрольных процедур и предложенных мероприятий, направленных на устранение выявленных ошибок.

В случае применения экономическим субъектом автоматизированных контрольных процедур может проводиться повторное выполнение с целью сопоставления полученных результатов.

На рисунке 4.11 приведена взаимосвязанная цепь приемов и способов, рекомендуемая при оценке эффективности внутреннего контроля в автономном учреждении.

При выявлении негативных проявлений дизайна или низкой операционной эффективности внутреннего контроля рекомендуется проводить следующие мероприятия:

– изучение характера и причин выявленных негативных проявлений работы внутреннего контроля;

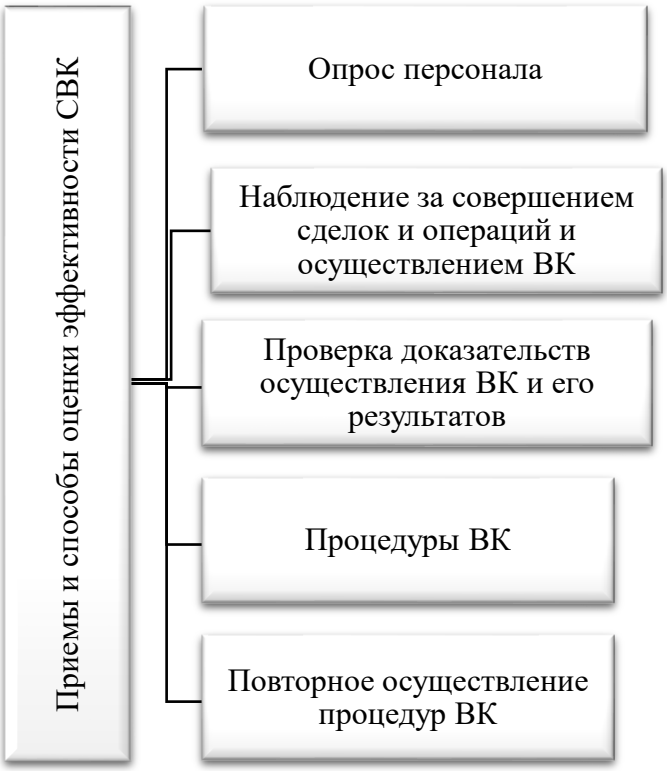

Рисунок 4.11 – Взаимосвязь способов и приемов оценки эффективности внутреннего контроля в автономном учреждении

Источник: составлено автором по материалам [45].

– осуществление при необходимости дополнительной проверки или тестирования;

– установление приоритетов и составление плана мероприятий по устранению выявленных негативных явлений в работе внутреннего контроля.

В плане мероприятий по устранению 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.

Приведем предлагаемую схему оценки системы внутреннего контроля (рисунок 4.12).

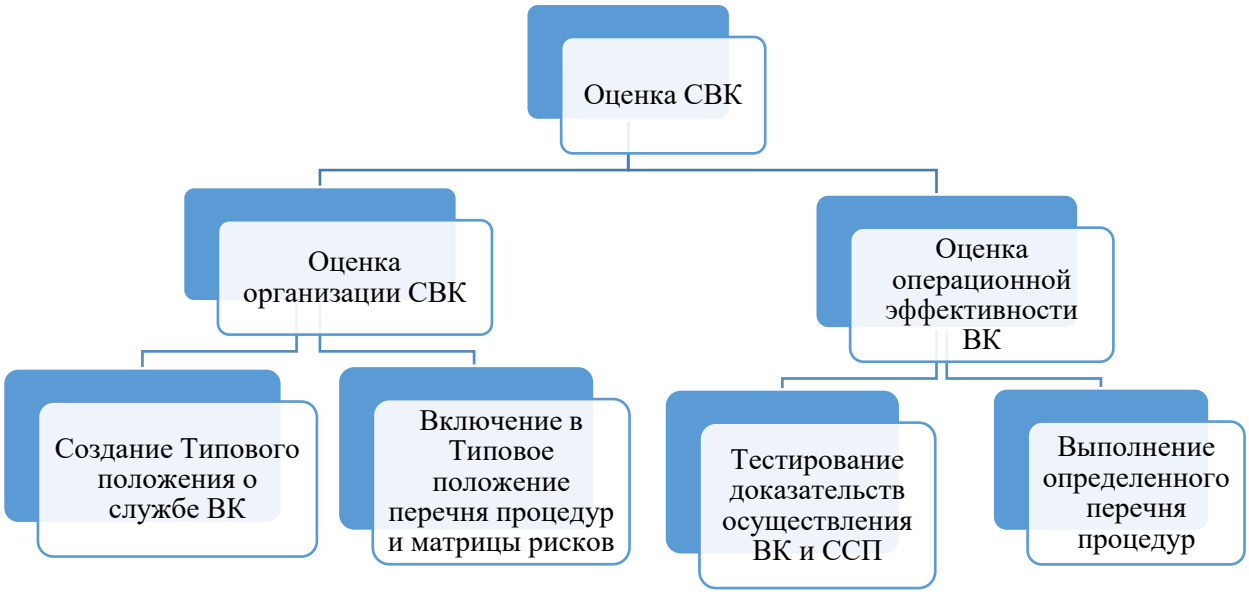

Рисунок 4.12 – Схема оценки системы внутреннего контроля, рекомендуемая для применения в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

Анализ элементов схемы оценки системы внутреннего контроля, представленной на рисунке 4.12, рекомендованной для применения в автономных учреждениях, позволяет обозначить важность формирования распорядительных документов, раскрывающих структуру и особенности дизайна, а также иные организационные аспекты и методические подходы к оценке операционной эффективности системы внутреннего контроля. В качестве варианта решения задачи в работе (приложение И) представлен стандарт, раскрывающий механизм оценки эффективности СВК.

Если оценка компонентного построения СВК в автономном учреждении достаточно исследована и основывается на нормах законодательства общефедерального, отраслевого, локального уровня, то оценка операционной эффективности предполагает выполнение определенных работ, раскрытых в

приложении И, порядок проведения которых должен раскрываться в документах методического характера относительно детализации:

– порядка формирования матрицы рисков и применения аналитических процедур, позволяющих минимизировать влияние каждого выявленного риска;

– методики проведения анализа, целью которого является суждение о достаточности применяемых инструментов для выявления, оценки и минимизации влияния рисков;

– порядка документирования результатов выполнения процедур внутреннего контроля в автономном учреждении.

Одним из инструментов, применяемых в ходе оценки операционной эффективности, выступает тестирование, позволяющее с помощью анализа ответов, полученных на заранее сформулированные вопросы, сформировать информацию и использовать ее для характеристики качественных и количественных аспектов функционирования системы и оценки их соответствия заданным параметрам. Применение тестирования в оценке эффективности внутреннего контроля раскрыто в модели, разработанной Ю. А. Данилевским и другими [34], предусматривающей, что тестированием будут охвачены все структурные компоненты СВК, в состав которых исследователи отнесли контрольную среду, процесс оценки рисков, информационную систему, контрольные действия, мониторинг средств контроля. В основе данной модели лежит оценка ответов, свидетельствующих о степени надежности системы внутреннего контроля, интервал изменений которых варьируется в определенном диапазоне показателей, в котором применяется следующая интерпретация значений в корреляции с оценкой надежности СВК: низкая (0,39), средняя (0,5) и высокая (0,61). Вместе с тем ряд исследователей предлагают оценивать степень надежности контрольной среды, основываясь на значениях, характеризующих суммарные доли высоких, средних и низких результатов в тесте [208].

Основываясь на данном тесте, можно сделать вывод об оценке эффективности системы внутреннего контроля в автономном учреждении, определяя удельный вес ответов «да» в общем количестве вопросов тестирования.

Соответственно, если удельный вес ответов «да» составил 40 %–60 %, оценку эффективности следует признать средней, если меньше 40 % – уровень эффективности низкий, больше 60 % – оценка эффективности СВК может быть признана высокой.

Важное значение для формирования методических подходов к оценке эффективности внутреннего контроля и бухгалтерского учета, рассматриваемых в качестве взаимосвязанных систем, имеют исследования, проведенные Р. А. Алборовым. Им сформирована база тестов, позволяющая в ходе аудиторских проверок проводить оценку эффективности действующих систем внутреннего контроля аудируемых лиц [5]. Также имеют широкое практическое применение научные разработки Т. Ю. Серебряковой [126], раскрывающие механизмы оценки рисков системы бухгалтерского учета, основанные на разграничении типов риска, в качестве которых выделены законодательный, организационный риски, а также риск искажений информации и ряд других.

Тестирование предполагает выбор одного из вариантов ответов на вопросы: положительный ответ «да» оценивается в ноль баллов, тогда как за отрицательный ответ «нет» присваивается один балл. Для интерпретации результатов тестирования необходимо оценить суммарные значения положительных и отрицательных ответов, где суммарное число отрицательных ответов и баллов характеризует величину риска, а суммарное число положительных – эффективность системы внутреннего контроля. Размер риска и величину эффективности можно определить отношением количества набранных баллов (диапазон баллов может быть отрицательным или положительным) на общее количество баллов в тесте.

При определении параметров риска и эффективности предлагается следующая градация:

– низкий риск и низкая эффективность, если численное значение оценочного показателя находится в интервале от 0 до 0,3;

– средний риск и средняя эффективность, если численное значение оценочного показателя находится в интервале от 0,3 до 0,5;

– высокий риск и высокая эффективность, если численное значение оценочного показателя находится в интервале от 0,5 до 1 [116].

Но тестирование основано на субъективных оценках, поэтому мы считаем необходимым дополнительно к тестированию использование оценочных показателей эффективности внутреннего контроля.

По мнению Т. Ю. Серебряковой [126], эффективность внутреннего контроля можно оценить с использованием количественных показателей, в том числе коэффициентов, характеризующих процессы и явления как непосредственно в системе внутреннего контроля, так и под влиянием системы внутреннего контроля и качественных показателей. Если количественные показатели представляют собой относительные или усредненные величины, получаемые с помощью экономико-математических расчетов, то качественные показатели – это характеристики, определяемые путем аналитического обобщения результатов воздействия системы внутреннего контроля, выраженных в снижении рисков автономного учреждения.

В качестве базовой концепции, сопровождающейся обширным инструментарием, методологическим обоснованием для оценки операционной эффективности систем внутреннего контроля, предлагается использовать адаптированную к особенностям функционирования автономных учреждений Систему сбалансированных показателей (далее – ССП), обеспечивающую возможность оценки ключевых показателей эффективности (KPI). 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:

1) возможность и направления обучения персонала экономического субъекта в корреляции с открывающимися перспективами роста профессиональных компетенций сотрудников;

2) значимые характеристики внутрифирменных процессов (внутренних

бизнес-процессов);

3) степень ориентации на рыночные механизмы регулирования, главным из которых является ориентированность на запросы конечных пользователей продукции, работ, услуг;

4) изменения финансовых результатов (финансов экономического субъекта), что представлено на рисунке 4.13 [53].

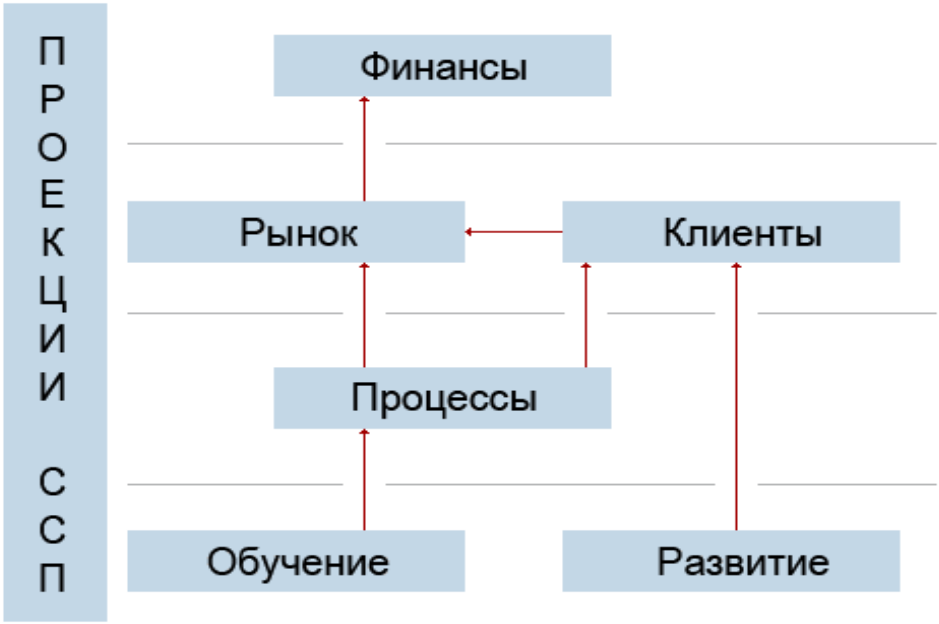

Рисунок 4.13 – Формирование системы сбалансированных показателей

Источник: составлено автором по материалам [53].

Применение инструментария ССП, принципы которой раскрыты на рисунке 4.13, позволят 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, должны 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 базу для принятия управленческих решений 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.

Система сбалансированных показателей обеспечивает корреляцию стратегических целей с текущими задачами, а элементы бизнес-процессов приводят в соответствие с управленческими решениями, генерируемыми на определенном уровне управления, что позволяет, в свою очередь, повысить эффективность применяемых контрольных механизмов и привести действиями сотрудников экономического субъекта в соответствие со стратегическими решениями.

Детализация ключевых показателей, рекомендуемых к применению в составе инструментов оценки эффективности системы внутреннего контроля автономного учреждения, раскрывающих блок ССП «Финансы», представлена в таблице 4.6.

Что касается оценки эффективности внутреннего контроля автономного учреждения по проекции ССП «Бизнес-процессы», то ключевые показатели эффективности по этому блоку ССП приведены в таблице 4.7. Набор этих показателей практически идентичен по каждому бизнес-процессу.

Таблица 4.6 – 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

Источник: составлено автором.

Проекция, определенная как «Клиенты и рынок», предполагает формирование перечня показателей, позволяющих оценить клиентоориентированность применяемых в автономном учреждении систем и механизмов внутреннего контроля, детализация которых представлена в таблице 4.8.

Ключевые показатели эффективности по проекции персонала отражены в таблице 4.9.

Таблица 4.7 – Ключевые показатели операционной эффективности внутреннего контроля по блоку (проекции) «Бизнес-процессы» автономного учреждения

Абсолютные показатели и бизнес-процессы	Относительные показатели
Бизнес-процесс 1 Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 1. Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 1. Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 1. Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 1. Среднегодовая численность по бизнес-процессу 1. Средняя заработная плата по бизнес-процессу 1	Доля (удельный вес) показателя, приходящегося на бизнес-процесс 1
Бизнес-процесс 2 Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 2. Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 2. Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу 2. Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 2. Среднегодовая численность по бизнес-процессу 2. Средняя заработная плата по бизнес-процессу 2.	Доля (удельный вес) показателя, приходящегося на бизнес-процесс 2
Бизнес-процесс 3 и т. д. Фактический объем выполнения задания по бизнес-процессу 3. Полная стоимость оказываемых услуг по бизнес-процессу 3. Объем бюджетного финансирования (субсидии) на выполнение государственного задания по бизнес-процессу3. Объем реализации платных услуг по бизнес-процессу 3. Среднегодовая численность по бизнес-процессу 3. Средняя заработная плата по бизнес-процессу 3	Доля (удельный вес) показателя, приходящегося на бизнес-процесс 3

Источник: составлено автором.

Таблица 4.8 – 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

Абсолютные показатели	Относительные показатели
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

Источник: составлено автором.

Инструментарий, применяемый в ходе оценки эффективности систем внутреннего контроля, основанный на анализе ключевых показателей, позволяет обеспечить соблюдение такого наиважнейшего 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.

Таблица 4.9 – 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)
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 квалифицированности 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

Источник: составлено автором.

Под интегральными ключевыми показателями автономного учреждения в части оценки эффективности его СВК необходимо понимать показатели, ориентированные на результат и формируемые прежде всего в блоке «Финансы» (рисунок 4.14).

Рисунок 4.14 – Взаимосвязь ключевых показателей блоков ССП и интегральных показателей эффективности внутреннего контроля автономного учреждения

Источник: составлено автором.

Отметим интегральные ключевые показатели оценки эффективности внутреннего контроля, ориентированные на результат: 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 являются 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), включающий 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 может служить существенной информацией для принятия управленческих решений, а также 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 системы внутреннего контроля, следует считать показатели финансового результата, являющиеся основой для принятия 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.

Оценивая целесообразность проведения мероприятий по оценке эффективности СВК с позиции инициирования, временного периода, а также субъектности деятельности, следует отметить, что основанием инициирования мероприятия может являться ситуация, сложившаяся в экономическом субъекте, характеризующаяся недостижением запланированных показателей развития, а также недостижением поставленных целей, что применительно к деятельности автономного учреждения может выражаться в невыполнении (полном или частичном) элементов государственного (муниципального) задания. Такая ситуация обусловливает факторы, свидетельствующие о неэффективности организации и осуществления процессов внутреннего контроля, корректировкой влияния которых может выступать модернизация инструментария, применяемого в ходе внутреннего контроля. Так, в состав корректирующих мероприятий включаются изменения состава процедур, вопросов, применяемых в ходе тестирования, а также содержание ключевых показателей, позволяющих отслеживать изменение текущей ситуации по блокам (проекциям) ССП.

Разработанная концепция, предусматривающая проведение оценки эффективности действующих в автономных учреждениях систем внутреннего контроля, позволяет сфокусировать выполнение оценочных процедур относительно двух направлений, в качестве которых выступают: 1) оценка дизайна построения систем внутреннего контроля в разрезе сформированных механизмов, т. е. оценке подлежат организационные составляющие системы, раскрытые в типовом положении об организации и осуществлении внутреннего контроля (приложение К), определяющем ее функционал и задачи; 2) оценка операционной эффективности функционирования системы внутреннего контроля и ее элементов, методические аспекты проведения которой отражены в приложении И.

Наиболее целесообразным методическим подходом к проведению оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля, 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 Системы сбалансированных показателей (ССП или BSG), предусматривающей анализ ключевых показателей эффективности (KPI), позволяющих оценить наиболее значимые характеристики внутреннего контроля.

Глава 5 Адаптация методологии внутреннего контроля в автономных учреждениях

5.1 Методическое обеспечение процедур внутреннего контроля результатов деятельности автономных учреждений

Условие эффективного функционирования СВК составляет сбалансированный инструментарий, основу которого формируют блоки методических приемов и комплексы процедур, обеспечивающих реализацию функций и решение практических задач.

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, приведенными в таблице 5.1.

Организационные и методические аспекты, включая процессы планирования и документирования контрольных процедур, должны коррелироваться с особенностями хозяйственной жизни, т. е. учитывать специфику фактов хозяйственной жизни, относительно проверки которых должен фокусироваться применяемый инструментарий.

Таблица 5.1 – Процедурные аспекты и методы проверки внутреннего контроля

Процедуры и методы	Описание и характеристика процедур
В зависимости от вида процедур	
Документальное оформление	Документирование операций и их учет заключаются в процедурах фиксации информации и подведении итогов в документах и учетных регистрах с соблюдением требований полноты, своевременности и отражения в учете фактов хозяйственной жизни
Подтверждение соответствия между объектами	При принятии первичных учетных документов к учету проводится проверка их оформления на соответствие утвержденным требованиям
Санкционирование хозяйственных операций	Подтверждается правильность совершения операций по принятым, исполненным обязательствам
Сверка данных	Проводится с целью выявления возможных расхождений в данных учета и отчетности
Разграничение полномочий	С целью уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений полномочиями по подготовке первичных учетных документов, санкционированию фактов хозяйственной жизни и отражению результатов в бухгалтерском учете, как правило, должны возлагаться на разных лиц на ограниченный период
Физический контроль	Обеспечение сохранности активов и обязательств
Надзор	Предполагает оценку достижения поставленных целей или показателей
Процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации	Выделяют процедуры общего компьютерного контроля и процедуры контроля уровня приложений
В зависимости от момента осуществления	
Предварительные	Направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (физический контроль, санкционирование (авторизация) фактов хозяйственной жизни и др.).
Последующие	Направлены на выявление ошибок и нарушений установленного порядка деятельности (сверка, надзор и др.)

Процедуры и методы	Описание и характеристика процедур
В зависимости от степени автоматизации	
Автоматические	Выполняются информационной системой без участия персонала, например контроль доступа
Полуавтоматические	Выполняются информационной системой, но должны быть инициированы или завершены вручную; например, отчеты о выполненных в информационной системе исправлениях данных бухгалтерского учета должны быть проверены исполнителем
Ручные	Выполняются персоналом вне информационных систем

Источник: составлено автором по материалам [178].

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.

«Для процесса оценки эффективности СВК характерен системный подход, применение которого предполагает использование в качестве ключевых показателей, результатов деятельности автономного учреждения, разграниченных в соответствии с блоками системы сбалансированных показателей, информация о которых отражается в отчете о результатах деятельности (относительно значений показателей в денежном выражении) учреждения» [88; 99; 101], и применяется для раскрытия общих сведений об автономном учреждении, сведений о результатах деятельности за текущий период, в том числе о показателях использования имущества автономным учреждением.

Комплекс ключевых показателей, используемых для оценки операционной эффективности, включает большинство показателей, отражаемых в отчете о результатах деятельности, исключения могут составлять показатели, характеризующие кассовые поступления и выплаты, а также их плановые значения, а также показатели, определяющие объем публичных обязательств. Таким образом, можно констатировать, что перечень выполняемых в ходе внутреннего контроля

процедур, являющийся базовым элементом для формирования организационных этапов контрольных мероприятий и определяющий последовательность их выполнения плана проведения мероприятий, должен коррелировать с отчетной информацией, отражающей результаты деятельности автономного учреждения.

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 деятельности автономного учреждения, вариант построения которого представлен в таблице 5.2.

Организация внутреннего контроля предполагает вариативность способов, каждый из которых характеризуется определенной периодичностью проведения контрольных мероприятий. Так, мероприятия сквозного контроля целесообразно проводить раз в квартал, мероприятия, предполагающие выполнение процедур сплошным способом, ежемесячно, а процедуры выборочного контроля проводить ежедневно.

Таблица 5.2 – Перечень мероприятий внутреннего контроля деятельности автономного учреждения

Процедуры контроля направлений и результатов деятельности / способ	Периодичность проведения процедур
Сквозной контроль фактов хозяйственной жизни	ежеквартально
Контроль оформляемых первичных документов по кассовым и расчетным операциям: сплошной контроль выборочный контроль	 ежемесячно ежедневно
Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности, включая платные услуги: сплошной контроль выборочный контроль	 ежемесячно ежедневно
Сверка расчетов с контрагентами: сплошной контроль выборочный контроль	 ежемесячно ежедневно
Проверка поступления и целевого использования субсидий на выполнение государственного задания: сплошной контроль выборочный контроль	 ежемесячно ежедневно
Проверка исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности, внесение необходимых корректировок: сквозной контроль	 ежеквартально
Контроль формирования и обоснованности начисленных фактических расходов по фактам хозяйственной жизни: сплошной контроль выборочный	 ежемесячно ежедневно
Проверка расчетов по оплате труда и показателей управления персоналом: сквозной контроль	 ежеквартально
Проверка проведения операций по деятельности, приносящей доход (платным услугам): сплошной контроль выборочный контроль	 ежемесячно ежедневно
Контроль расчета ключевых показателей результатов по фактам хозяйственной жизни: сквозной контроль	 ежеквартально
Прочие проверки	–

Источник: составлено автором.

Процесс планирования мероприятий внутреннего контроля должен включать как планы долгосрочного периода, например, охватывать календарный год, так и среднесрочные планы, т. е. раскрывающие состав и последовательность

выполнения процедур в течение определенного месяца. Следует также предусмотреть возможность внесения корректировок в планы, основанием которых является воздействие факторов внутренней и внешней среды. Организация, и, следовательно, планирование мероприятий сквозного контроля требуют применения отдельного инструментария в отношении выбора фактов хозяйственной жизни, подлежащих воздействию контрольных процедур, основой которого являются приемы риск-ориентированного подхода.

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 отношении определенных кризисных точек развития автономного учреждения, определенных на основе результатов оценки состояния ресурсов (наличия потенциалов).

Аналитические процедуры, проводимые на данном 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 высокорисковой, 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 [72], которые можно признать типовыми и распространить их применение на методическую базу внутреннего контроля. Таким образом, в качестве типовых методических приемов, которые можно рекомендовать для включения в инструментарий внутреннего контроля автономных учреждений, выступают: 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, и сделать организационные выводы в отношении должностных лиц, наделенных ответственностью за данные факты.

Основным элементом функционирования автономного учреждения, который выступает ключевым критерием результативности его деятельности, служит фактическое выполнение государственного (муниципального) задания, в отношение которого применяются процедуры, позволяющие осуществить:

– анализ состава потребителей услуг, работ, являющихся элементами государственного (муниципального) задания, в том числе категории потребителей, которым в рамках требований законодательства должно быть обеспечено получение услуг на бесплатной основе или предоставление услуг по льготной стоимости;

– проверку правильности расчета плановых показателей, определяемых в расчете на одного потребителя каждой категории, определяющих количественные и качественные характеристики элементов государственного (муниципального) задания;

– оценку показателей, характеризующих качественные и количественные характеристики услуг (объем и качество выполнения работ), путем сравнения

плановых показателей, установленных в задание на финансовый год, с достигнутыми результатами (фактическими показателями);

– проверку соблюдения требований, установленных нормативными актами и внутренними локальными актами, профессиональными стандартами качества, определяющими порядок оказания услуг, выполнения работ, проведения мероприятий, определенных в государственном (муниципальном) задании;

– проверку соблюдения требований, установленных нормативными актами и внутренними локальными актами, определяющими предельные значения цен и тарифов на услуги (работы), выполняемые в рамках государственного (муниципального) задания;

– оценку степени удовлетворенности потребителей услуг и заказчиков работ, основным методическим приемом которой выступает проведение опроса и анализ его результатов, а ключевым объектом – качество оказываемых услуг, выполняемых работ.

Проверка правильности формирования и отражения в учетных регистрах информации о расходах (фактических, начисленных) предполагает выполнение:

– проверки правильности отнесения сумм начисленных расходов на соответствующие счета (дебетовые обороты счетов);

– проверки своевременности и правильности распределения информации о понесенных расходах по соответствующим кодам бюджетной классификации;

– проверки сопоставимой информации о понесенных расходах, отражаемой в первичных документах и учетных регистрах, либо в учетных регистрах, содержащих сопоставимую информацию (мемориальном ордере, главной книге), которая может быть прослежена на соответствие данных о содержании хозяйственного оборота в соответствующие периоды (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев, год);

– проверку соответствия информации о совершенных фактах хозяйственной жизни, отраженной в регистрах аналитического и синтетического учета экономического субъекта, и оценку причин и последствий возможного несоответствия данных.

Классификатор нарушений, адаптированный для применения в автономных учреждениях, представлен в приложении Л. Важное значение при выполнении процедур внутреннего контроля в автономном учреждении имеет систематизация нарушений, предполагающая выделение групп (типов нарушений), среди которых наиболее существенными являются: нецелевое использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания; неэффективное использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания; неправомерное использование бюджетных средств, выделяемых в форме субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания; нецелевое использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества; неэффективное использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества; неправомерное использование (распоряжение) государственного (муниципального) имущества.

5.2 Методика оценки эффективности деятельности автономных учреждений с учетом риск-ориентированного подхода

Руководителям при формировании системы внутреннего контроля необходимо опираться на положения методических рекомендаций, учитывающих специфику функционирования, особенности целеполагания автономных учреждений, что позволит обеспечить единообразие подходов к осуществлению контрольных мероприятий. Методические рекомендации по организации и проведению внутреннего контроля в автономных учреждениях включают следующие структурные элементы: перечень принципов, субъектов, ответственных за реализацию, объектов и предметов, целей и задач, а также форм и методов системы внутреннего контроля. Методические рекомендации целесообразно формировать по принципу дорожной карты, на основании которой руководители автономных учреждений смогут сформировать эффективную

систему внутреннего контроля. Рекомендуемый для применения в автономных учреждениях вариант типового положения об организации и проведении внутреннего контроля представлен в приложении К.

Особенностью предлагаемых методических рекомендаций является применение подхода к организации и проведению внутреннего контроля с позиции источников финансового обеспечения автономных учреждений, что позволит охватить сферой реализации внутреннего контроля каждое из направлений деятельности автономного учреждения.

Методические рекомендации по осуществлению внутреннего контроля автономного учреждения разработаны в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, среди которого Гражданский кодекс Российской Федерации [33], Бюджетный кодекс Российской Федерации [20], Федеральный закон от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [82], Федеральный закон от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» [87] и другие нормативно-правовые акты.

Автономное учреждение осуществляет внутренний контроль по учетной политике в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 года № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» [90], Планом счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 23 декабря 2010 года № 183н [94].

Под внутренним контролем автономного учреждения понимается непрерывный процесс, реализуемый службой внутреннего контроля, направленный на обеспечение соблюдения законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность автономных учреждений, а также

повышение эффективности и результативности деятельности автономного учреждения.

Организация внутреннего контроля автономного учреждения направлена (рисунок 5.1):

– на соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по второму источнику финансового обеспечения – «Денежные средства от предпринимательской деятельности», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по четвертому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по пятому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на иные цели», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по шестому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Гранты в форме субсидии», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– разработку мероприятий в части повышения эффективности и результативности деятельности автономного учреждения.

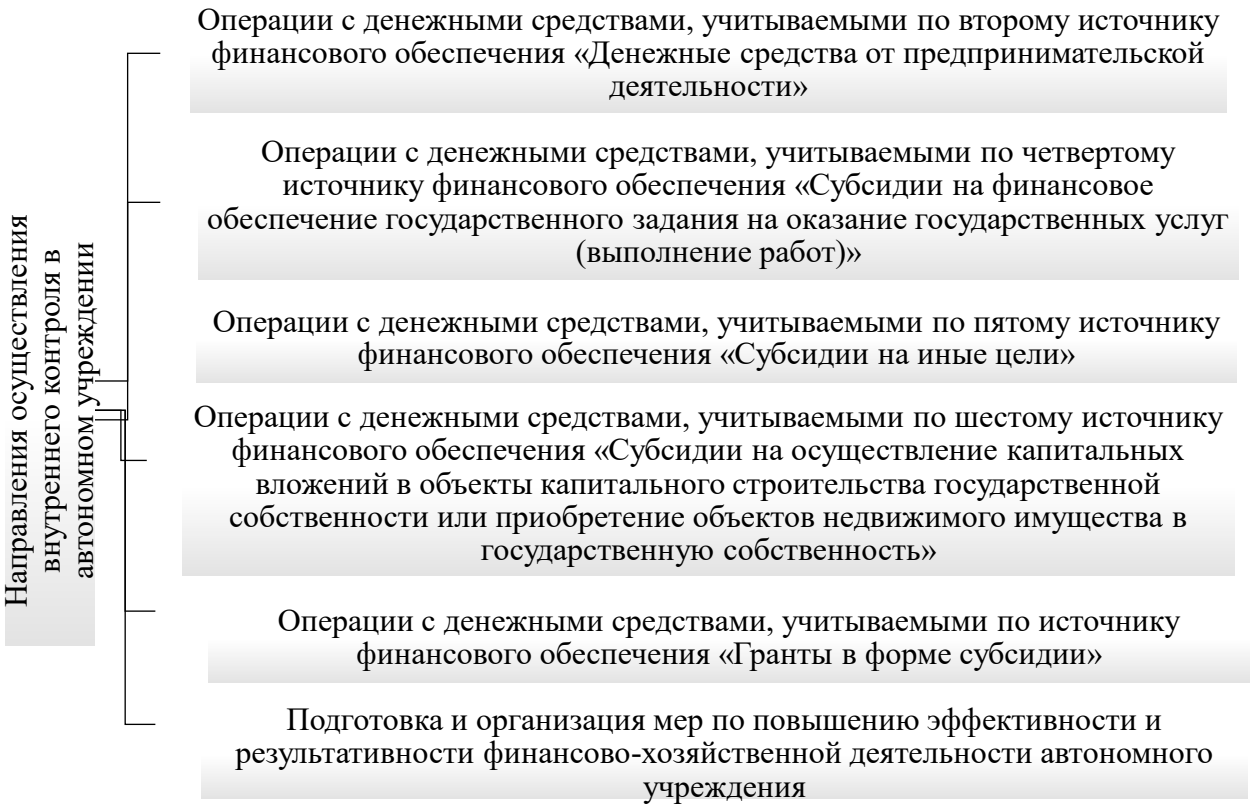

Рисунок 5.1 – Направления осуществления внутреннего контроля в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

Организация внутреннего контроля в автономном учреждении должна обеспечивать соблюдение принципов научности, эффективности результатов, объективности и справедливости формируемой информации, всесторонности и систематичности контрольных функций, постоянства деятельности, независимости

и беспрепятственности осуществления внутреннего контроля, беспристрастности, профессиональной компетентности.

Принцип научности предполагает использование в процессе организации внутреннего контроля методов и способов, эффективность и достоверность которых научно обоснована и доказана.

«Принцип эффективности результатов выражается в том, что проведение внутреннего контроля должно обеспечивать достижение целевых значений деятельности автономного учреждения, отсутствие и (или) существенное снижение числа нарушений (недостатков) при исполнении процедур финансово-хозяйственной деятельности, а также повышение эффективности использования денежных средств. При этом процедуры внутреннего контроля, в том числе контрольные действия (способы их проведения), методы внутреннего контроля, а также принимаемые меры по повышению качества выполнения процедур финансово-хозяйственной деятельности, должны носить упреждающий характер» [93].

Принцип объективности и справедливости формируемой информации выражается в нацеленности службы внутреннего контроля на получение результатов контроля, которые соответствуют реальному положению финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и могут быть использованы его руководителем при принятии управленческих решений.

«Принцип всесторонности и систематичности контрольных функций выражается в проведении внутреннего контроля в отношении процедур финансово-хозяйственной деятельности, операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения процедур финансово-хозяйственной деятельности) с учетом анализа их взаимосвязи, а также взаимодействия организационных, технологических, информационных и других ресурсов автономного учреждения в целях установления причинно-следственных связей реализации рисков и увеличения способности процедур внутреннего контроля своевременно снижать риски» [93].

Принцип постоянства деятельности означает непрерывное

функционирование службы внутреннего контроля в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономным учреждением и осуществление полномочий в отношении каждого из объектов внутреннего контроля.

Принцип независимости и беспрепятственности осуществления внутреннего контроля означает, что при реализации полномочий субъекты внутреннего контроля основываются на установленных законодательством Российской Федерации требованиях к внутреннему контролю и выносят суждения вне зависимости от мнения третьих лиц. Служба внутреннего контроля имеет доступ ко всей информации, необходимой ей для осуществления контрольных полномочий.

Принцип беспристрастности означает осуществление службой внутреннего контроля полномочий на высоком профессиональном уровне, в соответствии с нормами этики и недопущением конфликта интересов любого рода.

«Принцип профессиональной компетентности выражается в применении субъектами внутреннего контроля совокупности профессиональных знаний и навыков, позволяющих добросовестно выполнять возложенные на них полномочия, не допуская нарушений (недостатков) при исполнении контрольных полномочий, а также в совершенствовании знаний и навыков путем непрерывного профессионального развития» [93].

Инструментарий внутреннего контроля должен охватывать все сферы финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, учитывать все особенности финансового обеспечения, источниками которого являются:

– денежные средства, учитываемые по второму источнику финансового обеспечения «Денежные средства от предпринимательской деятельности»;

– денежные средства, учитываемые по четвертому источнику финансового обеспечения «Субсидии на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»;

– денежные средства, учитываемые по пятому источнику финансового

обеспечения «Субсидии на иные цели»;

– денежные средства, учитываемые по шестому источнику финансового обеспечения «Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность»;

– денежные средства, учитываемые по источнику финансового обеспечения «Гранты в форме субсидии».

Внутренний контроль автономного учреждения осуществляется посредством методов, установленных методическими рекомендациями или иными, не противоречащими законодательству Российской Федерации, и позволяющими принимать меры по минимизации или нивелированию рисков допущения нарушений (недостатков) при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивать достоверность бухгалтерской отчетности, а также формировать и предоставлять сведения руководителю автономного учреждения, составляющие информационную основу для принятия им управленческих решений.

Методами внутреннего контроля автономного учреждения являются документирование, инвентаризация, балансовый метод, проверка, анализ и методологический контроль, служебное расследование, координация деятельности, согласование.

Документирование представляет процесс сбора, классификации и хранения информации, которая может быть использована в целях внутреннего контроля автономного учреждения.

Инвентаризация заключается в сверке фактических данных и их документального подтверждения в бухгалтерской отчетности автономного учреждения для формирования выводов о состоянии финансовых обязательств.

Балансовый метод состоит в анализе тождественности валюты бухгалтерского баланса автономного учреждения.

«Проверка заключается на анализе соответствия документов требованиям

нормативных правовых актов, регулирующих деятельность автономного учреждения, и (или) обусловливающих публичные нормативные обязательства, а также требованиям учетной политики автономного учреждения» [165].

Анализ и методологический контроль представляет проведение изучения внутренних процессов финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и выявление проблемных аспектов для их устранения в целях повышения эффективности деятельности автономного учреждения.

Служебное расследование состоит в сборе (запросе) и анализе, а также выявлении причин и ответственных должностных лиц в допущении нарушений (недостатков) в финансово-хозяйственной деятельности, согласно требованиям законодательства Российской Федерации, или отклонение от требований к эффективной и результативной деятельности автономного учреждения.

Координация деятельности представляет осуществление контроля за деятельностью всех структурных подразделений автономного учреждения и способствует обмену между ними информацией, которая должна повысить эффективности их деятельности.

«Главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств, выполняющий полномочия учредителя автономного учреждения в целях оценки надежности (эффективности) осуществления внутреннего контроля вправе инициировать контрольные мероприятия с целью анализа результатов внутреннего контроля подведомственного учреждения» [93] (рисунок 5.2).

Информация, сформированная по результатам проверки, после систематизации и анализа доводится до сведения управленческого персонала ГР(Р)БС, выполняющего функции учредителя с определенной периодичностью, установленной требованиями нормативных документов локального характера.

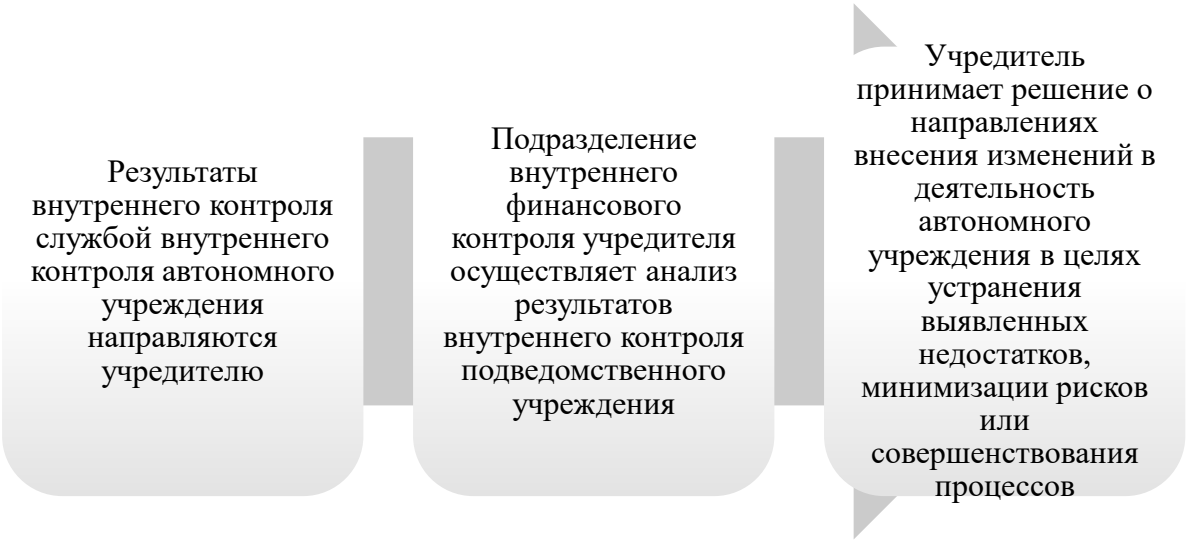

Рисунок 5.2 –Алгоритм взаимодействия учредителя и автономного учреждения по результатам внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

По итогам контроля руководителями главного распорядителя (распорядителя), принимаются управленческие решения относительно:

– определения состава ключевых показателей, отражаемых в отчетной информации, формируемой автономным учреждением, содержащей результаты внутреннего аудита и оценку эффективности функционирования автономного учреждения, в том числе в разрезе показателей, характеризующих выполнение государственного (муниципального) задания;

– определения состава автоматизированных технологий и информационных ресурсов, обеспечивающих реализацию управленческих и контрольных функций на уровне автономного учреждения;

– оценки эффективности применения риск-ориентированного подхода в методическом обеспечении внутреннего контроля в автономном учреждении;

– оценки эффективности документооборота автономного учреждения применительно к достижению целей процесса документирования результатов хозяйственной жизни;

– оценки уровня сформированности учетной политики автономного

учреждения относительно соответствия целям деятельности, специфике оказания услуг, выполнения работ в рамках государственного (муниципального) задания;

– выявленных фактов, свидетельствующих о возникшем конфликте интересов должностных лиц автономного учреждения;

– необходимости проведения дополнительных контрольных мероприятий (служебных проверок) в случае выявления фактов, требующих применения соответствующих мер материальной (дисциплинарной, иной) ответственности к должностным лицам автономного учреждения, виновным в возникновении нарушений;

– оценки обеспеченности автономного учреждения квалифицированным персоналом, задействованным в выполнении функций внутреннего контроля, а также формирования мер, направленных на повышение уровня профессиональных компетенций сотрудников путем организации процессов аттестации сотрудников, внедрения института кураторства, совершенствования внутренних стандартизированных документов, регламентирующих процессы исполнения должностных обязанностей отдельными категориями работников.

Организационной формой внутреннего контроля служит внутренняя аудиторская проверка, периодичность и направленность которой определяется в плане проведения внутренних аудиторских проверок на отчетный период (месяц, квартал, 6 месяцев, 9 месяцев, календарный год), формируемых специализированным структурным подразделением и утверждаемых как на уровне руководства автономного учреждения, так и на уровне учредителя.

Структура и состав информации, отражаемой в плане проведения внутренних аудиторских проверок, должны утверждаться на уровне руководителя автономного учреждения и согласовываться с учредителем. Целесообразно в качестве структурных компонентов плана предусмотреть включение таких элементов, как перечень и направленность процедур, выполняемых в рамках внутреннего аудита, ответственные должностные лица, выполняющие контрольные процедуры и действия, сроки начала и окончания аудиторских проверок, методы, способы и приемы получения информации и другие аспекты. В случае изменений условий

хозяйствования содержание плана проведения внутренних аудиторских проверок подлежит корректировке.

Процесс формирования плана проведения внутренних аудиторских проверок следует рассматривать в качестве алгоритма, предусматривающего выполнение следующих этапов (рисунок 5.3):

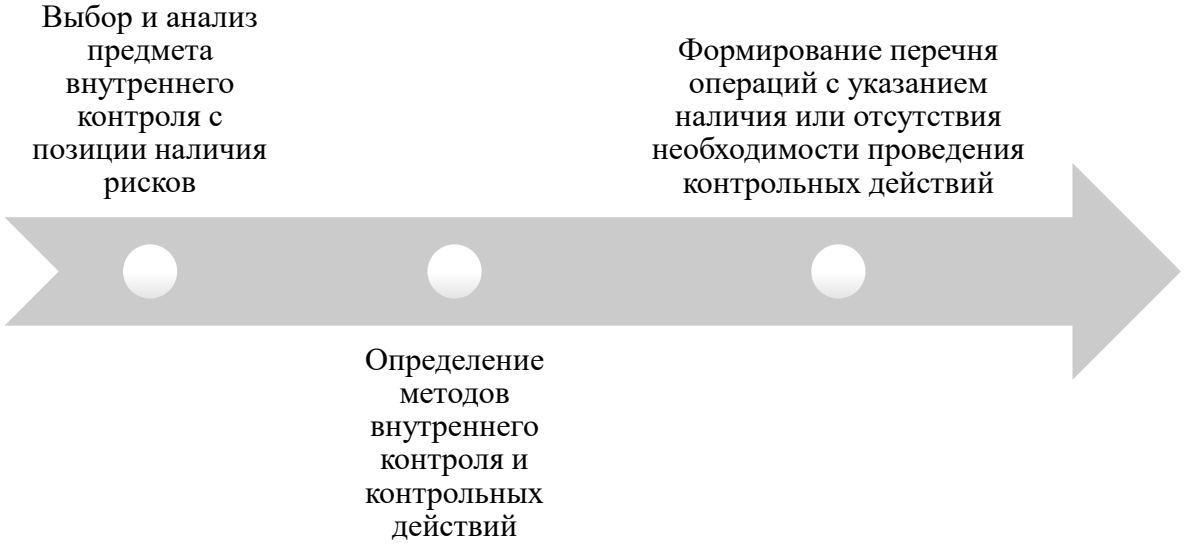

Рисунок 5.3 – Алгоритм формирования плана проведения внутренних аудиторских проверок в автономном учреждении

Источник: составлено автором.

1. Анализ предметной области внутреннего контроля и совокупности фактов хозяйственной жизни автономного учреждения, охваченных контрольными процедурами, с целью установления областей (типовых фактов хозяйственной жизни), не попадающих в области контроля.

2. Анализ рисков, возникающих в процессе деятельности автономного учреждения, в том числе анализ факторов, свидетельствующих о наличии коррупционных рисков, состав и содержание которых необходимо разработать и утвердить локальными актами учредителя автономного учреждения, в том числе перечень должностей сотрудников, обязанности которых находятся в области коррупционно-опасных операций, сущность и критерии возникновения конфликта интересов, порядок действий управленческого персонала автономных учреждений

в случае выявления признаков коррупционно-опасных операций.

3. Определение высокорисковых областей деятельности автономного учреждения и формирование перечня фактов хозяйственной жизни, подлежащих проверке с указанием сроков и направленности внутренней аудиторской проверки, а также определенных организационных и методических характеристик, детализация которых представлена в приложении М.

При составлении плана проведения внутренних аудиторских проверок в автономном учреждении оцениваются риски, связанные с осуществлением деятельности, результаты анализа которых служат основанием для формирования перечня типовых фактов хозяйственной жизни, в отношении которых будут проводиться контрольные процедуры в ходе внутренних аудиторских проверок. Анализ рисков предполагает идентификацию риска и оценку уровня риска автономного учреждения.

Идентификация рисков основана на результатах выполнения аналитических процедур, позволяющих выявить высокорисковые ситуации, информационной базой которых выступают нарушения и недостатки, содержащиеся в отчетных документах, сформированных органами государственного контроля (информация, полученная из представлений, предписаний, актов, отчетов, заключений), а также в отчетных документах учредителя как субъекта учредительского контроля, реализуемого в отношении автономного учреждения. Процесс идентификации рисков должен коррелировать с оценкой последствий выявленных ситуаций, что также требует формирования соответствующего инструментария. На результаты выполнения аналитических процедур, позволяющих идентифицировать риски автономного учреждения, влияет их классификация, вариант которой представлен на рисунке 5.4.

Рисунок 5.4 – Классификация рисков, оказывающих влияние на деятельность автономного учреждения

Источник: составлено автором.

Методический инструментарий, в соответствии с которым проводится оценка риска, основан на двух компонентах – оценке вероятности наступления негативного события и определении степени его влияния на хозяйственную жизнь автономного учреждения, показателями чего выступают: величина отклонения фактического значения, характеризующего ситуацию, от целевых (плановых, нормативных) значений; величина ущерба, понесенного вследствие выявленных отклонений; величина искажения бухгалтерской отчетности автономного учреждения

Наиболее существенными показателями, требующими всестороннего анализа, следует считать качественные и количественные характеристики услуг, работ, мероприятий, являющихся элементами государственного (муниципального) задания автономного учреждения. В отношении деятельности автономного учреждения целесообразно применять трехуровневую оценку каждого из рисков, т. е. проводить оценку по критериям вероятности возникновения риска и по степени его влияния. При этом значение рисков оценивается как «низкое», «среднее» или «высокое», что в дальнейшем позволяет определить значимость риска (вероятности возникновения риска и степени влияния риска) на уровне «среднее» (таблица 5.3).

Таблица 5.3 – Оценка значимости риска

Вероятность возникновения / степень влияния	Низкая	Средняя	Высокая
Низкая	–	–	Значимый риск
Средняя	–	Значимый риск	Значимый риск
Высокая	Значимый риск	Значимый риск	Значимый риск

Источник: составлено автором.

Источником получения информации о рисках, присущих деятельности автономных учреждений, являются карты внутреннего контроля, отражающие операции со значимыми рисками. Далее, дается оценка вероятности возникновения риска на основе анализа соответствующей информации (рисунок 5.5).

Выявленные нарушения в ходе внутреннего контроля должны быть классифицированы согласно предлагаемому классификатору нарушений, выявляемых в ходе внутреннего контроля автономного учреждения (приложение Л).

Недостаточность положений правовых актов главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, а также иных актов, распоряжений (указаний) и поручений, регламентирующих осуществление финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и (или) ее несоответствие нормативным правовым актам, регулирующим деятельность автономного учреждения, на момент совершения операции	Низкое качество содержания и (или) несвоевременность представления документов об осуществляемой финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения
Наличие конфликта интересов у должностных лиц автономного учреждения	Отсутствие разграничения прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных систем, обеспечивающих осуществление финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, а также регламента взаимодействия пользователей с информационными ресурсами
Неэффективность средств автоматизации подготовки документа, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения	Иные причины риска

Рисунок 5.5 – Оценка вероятности возникновения риска на основе анализа соответствующей информации

Источник: составлено автором.

Классификатор нарушений внутреннего контроля содержит вид и группу нарушения, правовые основания квалификации нарушения, единицы измерения и меры по минимизации последствий выявленного нарушения.

Классификатор нарушений внутреннего контроля является унифицированным рабочим документом, используемым субъектами внутреннего контроля и внутреннего аудита в целях классификации нарушений и применения единых подходов к минимизации их последствий. В основу предлагаемого классификатора положен аналогичный принцип, согласно которому сформированы методические рекомендации – организация внутреннего контроля с позиции источников финансового обеспечения автономного учреждения.

По результатам внутреннего контроля служба внутреннего контроля автономного учреждения распределяет нарушения по нескольким категориям:

– нарушения, которые являются общими для всех видов субсидий, например, не достижение показателей результативности использования субсидии, которые установлены в Соглашении о предоставлении субсидии;

– специфичные нарушения, обусловленные видом субсидии; нарушения в части ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– нарушения исполнительской дисциплины; нарушения управления государственной (муниципальной) собственностью. Определяется группа и вид нарушения, перечень нарушенных положений нормативно-правовых актов, а также мер, направленных на устранение выявленных нарушений.

Классификатор нарушений позволяет решить несколько важных задач внутреннего контроля:

1) обеспечить унифицированность выявляемых нарушений и управленческих подходов к их устранению;

2) выявить наиболее проблемные аспекты деятельности автономного учреждения и рассмотреть пути совершенствования процедур внутреннего контроля в целях предупреждения совершения нарушений.

По итогам присвоения каждому из нарушений кода руководитель автономного учреждения получает информацию о наиболее распространенных нарушениях в учреждении, что является основой для принятия им решений о разработке направлений совершенствования тех или иных процессов. Например,

если значительная доля нарушений находится в группе нарушений порядка определения нормативных затрат на оказание (выполнение) учреждением государственных услуг (работ) и нормативных затрат на содержание имущества, необходимо провести анализ действующего методического обеспечения данной операции и внести изменения в методику, которые позволят минимизировать нарушения этого вида. В качестве направлений совершенствования могут быть внедрены как новый подход к расчету нормативных затрат, так и введение дополнительных операций внутреннего контроля.

Таким образом, классификатор нарушений является стратегическим управленческим инструментом, применение которого позволяет сформировать необходимую информационную базу для упорядочивания нарушений, совершаемых автономным учреждением, в целях устранения системных недостатков и нарушений в деятельности автономного учреждения (рисунок 5.6).

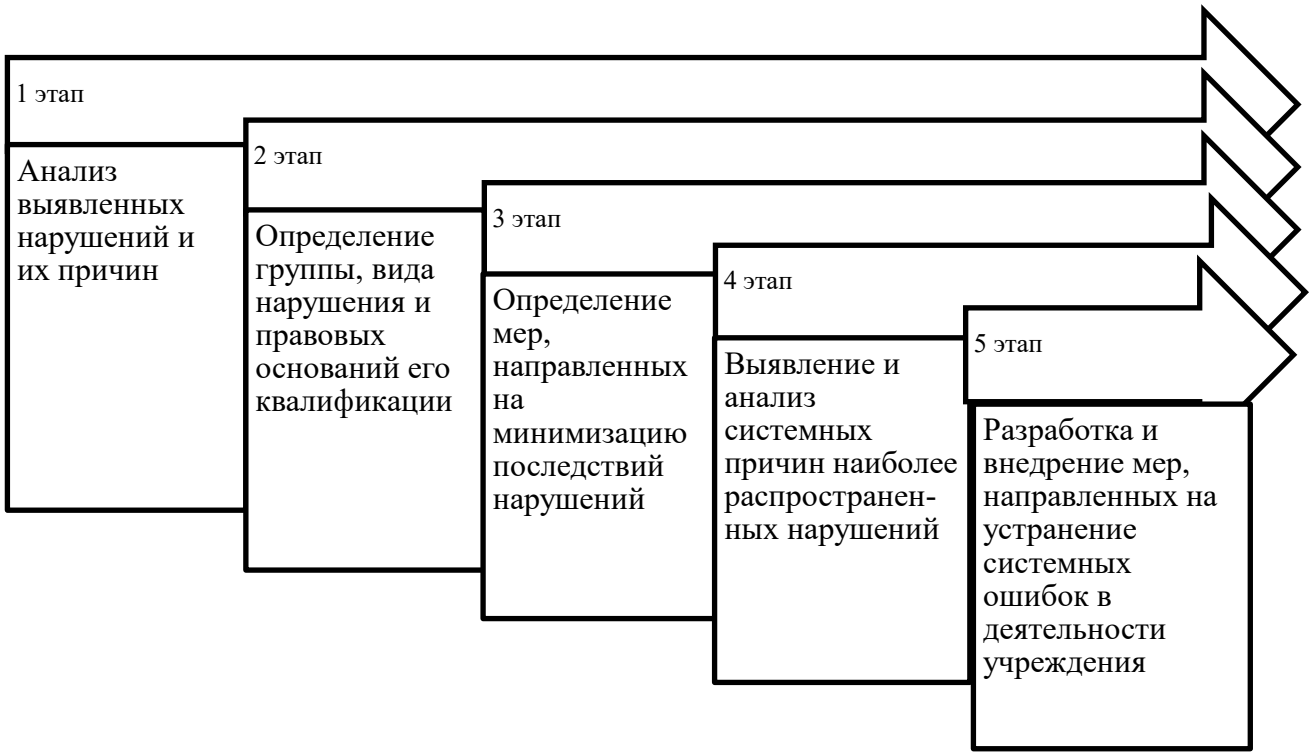

Рисунок 5.6 – Алгоритм применения классификатора нарушений в деятельности автономного учреждения

Источник: составлено автором.

Снижение количества нарушений автономного учреждения повлечет за собой применение классификатора нарушений, а общественно значимым результатом станет повышение эффективности деятельности за счет налаживания процессов и минимизации вероятности возникновения нарушений.

Важной составляющей развития методического обеспечения внутреннего контроля в автономных учреждениях является разработка стандартов, регламентирующих контрольные процессы и содержащих вспомогательные материалы, способствующие оптимизации контрольной работы.

С 1 января 2020 года внутренний контроль осуществляется и организуется организациями бюджетной сферы самостоятельно. Статья 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [78] устанавливает, что «экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни».

Проект предложенных Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего контроля в государственном (муниципальном) автономном учреждении приведен в приложении Н.

Осуществление оценки надежности внутреннего контроля является одной из задач внутреннего аудита.

В целях совершенствования нормативных и методических документов по организации внутреннего аудита разработан Стандарт оценки надежности внутреннего контроля (приложение И).

Указанный стандарт определяет задачи, на решение которых направлена деятельность субъекта внутреннего аудита в целях оценки надежности внутреннего контроля. Важно отметить, что по результатам такой оценки должны формироваться предложения и рекомендации по организации и применению контрольных действий в целях минимизации учетных рисков, возникающих в процессе выполнения учетных процедур и содействия снижению (обеспечения отсутствия) числа выявляемых в ходе внутреннего контроля нарушений.

Информационной основой контрольно-аналитического обеспечения учетных процедур при осуществлении внутреннего аудита по оценке надежности

внутреннего контроля порядка организации бухгалтерского учета является Карта внутреннего аудита учетных процедур (приложение Е).

Направления оценки надежности внутреннего контроля, раскрытые в Стандарте и Карте внутреннего аудита учетных процедур, предлагаемые в качестве инструментов информационного обеспечения внутреннего аудита, будут способствовать повышению надежности внутреннего контроля по объектам бухгалтерского наблюдения.

5.3 Применение методического инструментария внутреннего контроля в управлении автономными учреждениями

Совершенствование инструментария внутреннего контроля осуществляется в направлении расширения блоков контрольных процедур, позволяющих осуществлять мониторинг различных видов рисков. Одной из основных проблем для государственных учреждений, в том числе и автономных учреждений, является наличие риска существенного искажения бухгалтерской отчетности, сопровождающегося в некоторых случаях ситуациями, связанными с манипулированием данными бухгалтерского учета.

В настоящее время перед автономными учреждениями стоит задача формирования действенной системы внутреннего контроля в отношении управления рисками. Интегрированная система управления рисками является важным инструментом достижения стоящих перед учреждениями стратегических задач. Для повышения эффективности управления рисками необходимо обеспечить взаимосвязь системы управления рисками с системой показателей долгосрочного развития в учреждении, что возможно только при наличии полной и объективной информации о рисках. Для этого в автономном учреждении должен быть разработан внутренний нормативно-методический документ под названием «Информация о принимаемых рисках, процедурах их оценки, управление рисками».

Содержание данного документа может включать:

1. Сведения общего характера о деятельности учреждения.
2. Информация об экономической среде.
3. Организация управления рисками:

3.1. Организационный этап.

3.2. Исследование рисков.

3.3. Управление рисками.

4. Информация о принимаемых рисках и процедурах их оценки:

4.1. Финансовые риски (риски ликвидности, рыночные риски, кредитные риски).

4.2. Стратегические риски (ухудшение репутации, снижение спроса на услуги и потеря доли на рынке, связанные с системой управления).

4.3. Операционные риски (включая комплаенс-риск и правовой риск) (риски ошибок и противоправных действий, риски мошенничества, риски внешней среды, риски сбоев систем и технологические).

4.4. Риски бухгалтерского учета.

4.5. Другие риски.

Ранее риски были рассмотрены как компонент модели внутреннего контроля, и было отмечено, что идентификация рисков совместно с указанием негативных моментов и мероприятиями по их минимизации представляет риск-менеджмент. Предполагается рассмотреть сущность риск-ориентированного подхода при оценке деятельности и его роль в системе внутреннего контроля. Оценка эффективности деятельности автономного учреждения на базе риск-ориентированного подхода является важным связующим звеном между рисками автономного учреждения, рассчитанными ключевыми показателями и мероприятиями по улучшению их значений.

Согласно указанному ранее методическому документу с информацией о рисках, риск-менеджмент или риск-ориентированный подход в автономном учреждении в целом состоит из следующих этапов:

1) организационный этап;

2) этап исследования рисков;

3) этап управления рисками.

Организационный этап предполагает выпуск распорядительных документов по учреждению, необходимых для начала деятельности по управлению рисками. Наличие эффективной и современной системы управления рисками, интегрированной во все виды деятельности, является одним из неотъемлемых условий устойчивого функционирования автономного учреждения. Разработка и внедрение эффективных контрольных процедур – важнейшая составляющая системы риск-менеджмента, необходимая для принятия сбалансированных с точки зрения рисков и доходности решений на всех уровнях управления.

Организационная составляющая управления рисками разграничивает функции, полномочия и области ответственности между органами управления и подразделениями на уровне учреждения в целом и на уровне участников. Этот этап включает определение функций, выполняемых участниками системы управления рисками автономного учреждения (таблица 5.4).

Таблица 5.4 – Функции, выполняемые участниками системы управления рисками автономного учреждения

Участник системы управления рисками	Функции в рамках системы управления рисками
Учредитель	– утверждает стратегию управления рисками, соответствующий уровень аппетита к риску, политику управления значимыми рисками; – всесторонний контроль за управлением рисками, связанными с деятельностью
Руководитель учреждения	– отслеживает уровень текущего риска на регулярной основе и принимает решения по управлению рисками; – комплексный анализ выявленных рисков в рамках деятельности учреждения; – утверждение финансирования мероприятий по реагированию на риски; – оценка результатов управления рисками за отчетный период

Участник системы управления рисками	Функции в рамках системы управления рисками
Руководители функциональных подразделений учреждения	– проведение комплексного анализа рисков данной функциональной деятельности; – согласование индикаторов рисков данной функциональной деятельности; – анализ и согласование мероприятий по реагированию на риски данной функциональной деятельности; – мониторинг рисков своей функциональной области в процессе операционной деятельности
Руководители центров ответственности (структурного подразделения) учреждения	– идентификация и оценка рисков центра ответственности; – участие в разработке индикаторов рисков центра ответственности; – разработка мероприятий по реагированию на выявленные риски центра ответственности; – осуществление мониторинга рисков центра ответственности в процессе операционной деятельности; – реализация мероприятий по снижению рисков центра ответственности; – предварительный анализ результатов реализации мероприятий по реагированию на риски центра ответственности
Служба внутреннего контроля	– выборочные проверки исполнения планов мероприятий по реагированию на наиболее существенные риски; – проведение проверок с целью подтверждения уровня остаточного риска после реализации мероприятий по реагированию на наиболее существенные риски
Отдел бухгалтерского учета	– правильная классификация и оценка хозяйственных операций; – проверка санкционирования операций; – проверка точности вычислений; – выявление ошибок при заполнении бухгалтерских документов

Источник: составлено автором по материалам [133].

В автономном учреждении для эффективного риск-менеджмента и риск-ориентированного подхода к деятельности должны действовать следующие подходы, определяющие состав и содержание методического инструментария, позволяющего обеспечить управление рисками в рамках функционирования системы внутреннего контроля:

– четкое разделение между бизнес-операциями и управлением рисками;

– прозрачность информации в отношении рисков, целостная контрольная среда и четкое распределение ответственности и полномочий органов управления и учреждения в целом;

– делегирование полномочий по принятию решений в учреждении на уровень локального руководства с использованием единых принципов риск-менеджмента;

– оценка, мониторинг и эскалация рисков в подразделениях на основании общих подходов к управлению рисками;

– мониторинг и анализ рисков.

Эффективное выполнение вышеперечисленных функций органами управления невозможно без соответствующей информационно-технологической поддержки и обеспечения своевременной и качественной информацией о факторах и источниках риска. В связи с этим автономное учреждение постоянно развивает и адаптирует информационные системы по управлению рисками, оценке рисков и средств оценки, процессов и процедур, в зависимости от роста объемов операций, структуры и уровня риска.

На этапе исследования рисков осуществляется идентификация и классификация рисков.

С учетом общих подходов к классификации рисков, предлагается следующая схема классификации рисков в автономном учреждении в зависимости:

– от обстоятельств – внешние и внутренние;

– времени – статичные и динамичные;

– места – в подразделении и на рабочем месте;

– видов деятельности учреждения – производственные, финансовые, коммерческие, стратегические, информационные, операционные.

В составе финансовых, информационных и операционных рисков можно выделить риски, возникающие в системе бухгалтерского учета (рисунок 5.7).

1. Связанные с применением нормативно-правовых актов и возникающие в результате: внесения изменений в государственные нормативные акты; неверного толкования норм законодательства или существования «двоякого» толкования; отсутствия законодательного регулирования учета отдельных хозяйственных операций

2. Организационные риски, возникающие в результате: недостаточной численности работников бухгалтерии, недостаточной квалификации бухгалтеров; нерационального распределения служебных обязанностей в бухгалтерии; высокой текучести работников бухгалтерии

3. Риски искажения информации или риски недостоверности бухгалтерских данных. Такие риски возникают в результате: некомпетентности работников либо в результате сговора; искаженного толкования норм законодательства; нарушения правил ведения бухгалтерского учета; несоблюдения правил и методов учета, утвержденных учетной политикой; наличия нетипичных, редких, нестандартных ситуаций, носящих несистемный характер и отражаемых неверно в бухгалтерском учете и т. д.

Рисунок 5.7 – Риски, возникающие в системе бухгалтерского учета

Источник: составлено автором по материалам [116].

Далее, классифицируем риски, возникающие в зависимости от направлений деятельности и фактов хозяйственной жизни автономного учреждения, и соответствующие процедурам внутреннего контроля, т. е. риски, связанные:

– с выполнением государственного задания и услуг в рамках бюджетного финансирования (субсидии);

– планом деятельности учреждения;

– наличием дебиторской и кредиторской задолженности;

– выполнением платных услуг.

Для развития контрольной функции бухгалтерского учета и взаимодействия внутреннего контроля с бухгалтерией предлагается использование матрицы/карты рисков, позволяющей каждую хозяйственную операцию и бизнес-процесс

рассматривать с учетом возможных рисков (финансовыми, стратегическими, и прежде всего операционными), проведения процедур внутреннего контроля.

Тестирование контрольных процедур на их эффективность по каждой хозяйственной операции и бизнес-процессу позволяет получить достоверное представление о рисках в автономном учреждении.

Матрица/карта рисков формируется исходя из предположения, что автономные учреждения будут реализовывать деятельность в обозримом будущем, исполнять свои обязательства, в том числе в части государственного заказа. Матрица рисков строится по принципу прямоугольника, где по вертикали отражается вероятность наступления того или иного риска (низкий, средний, высокий), а по горизонтали – последствия в виде понесенного ущерба, соответствующие уровню риска.

Матрица рисков, объединенная с картой рисков, включает дополнительно следующие элементы: корреспонденцию счетов; бизнес-процессы; хозяйственную операцию, на основе которой выполнена корреспонденция счетов; средний показатель по данной корреспонденции счетов за последние три года; риск, связанный с данной хозяйственной операцией; влияние риска на отчетность; контрольные процедуры и оценку их эффективности. Образец матрицы рисков приведен в приложении П.

Формирование матрицы/карты рисков в учреждении должно вестись в разрезе каждого риска по бизнес-процессам и хозяйственным операциям с разработкой контрольных процедур и проверкой эффективности контрольных процедур. В автономном учреждении создаются и формируются ЦФО, бизнес-процессы и хозяйственные операции учреждения, которые существуют в рамках этих процессов.

Далее, выявляются возможные рисковые события, их причины и последствия, проводится оценка вероятности возникновения и величины потерь в результате наступления рискового события, и разрабатываются контрольные процедуры. Например, при выявлении риска несанкционированной оплаты или приобретения контрольной процедурой является то, что оплата счета возможна

после утверждения ее ответственными лицами, заявка на оплату формируется в системе бухгалтерского учета и исключается приобретение материальных ресурсов за наличный расчет.

В любом субъекте хозяйствования развитие и совершенствование контрольной функции бухгалтерского учета осуществляется на основании ее тестирования с использованием опросника, позволяющего достаточно объективно оценить систему бухгалтерского учета, контрольную среду и идентифицировать отдельные риски и возможность их выявления.

Идентификация рисков в учреждении в системе внутреннего контроля осуществляется на основании следующей информации:

– перечень стратегических целей учреждения; задачи, поставленные перед структурными подразделениями (центрами ответственности), направленные на достижение целей;

– функции и требования к результату исполнения функций, которыми наделены центры ответственности (структурные подразделения) учреждения для решения поставленных задач;

– ситуации, события, причины и последствия событий, произошедших в прошлом при осуществлении деятельности центром ответственности, которые повлияли на успешное достижение целей учреждения;

– потенциальные ситуации, которые еще не случались, но в силу складывающихся обстоятельств могут случиться и повлиять на успешное решение задач центрами ответственности (структурными подразделениями) учреждения и, как следствие, на достижение целей.

Исходя из вышесказанного, последовательность действий при идентификации рисков в автономном учреждении включает в себя:

1) анализ поставленных задач и функций, выполняемых структурными подразделениями (центрами ответственности) учреждения в ходе операционной деятельности;

2) определение событий, приводящих к неудовлетворительному результату исполнения функции структурным подразделением (центром ответственности), т. е. рисковых событий;

3) определение причин возникновения рискового события, т. е. факторов риска, а также их классификация;

4) определение последствий реализации рисковых событий.

Возможно существование рисков, которые не могут быть выявлены в ходе анализа функций и задач, выполняемых структурными подразделениями (центрами ответственности) учреждения в силу того, что эти риски возникают на границе функциональных областей либо в функциональной области, для которой не определен центр ответственности.

Основными требованиями при фиксации целей и задач, поставленных перед структурными подразделениями (центрами ответственности) учреждения, являются:

1) формулировка задачи должна содержать четкие, однозначно трактуемые понятия;

2) задача должна содержать количественную оценку требуемого результата, например, через целевые показатели деятельности (целевые показатели деятельности могут быть зафиксированы нормативно-правовыми актами (выполнение государственного задания, соблюдение сроков представления соглашений на предоставление субсидий; плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения др.) и внутренними распорядительными документами учреждения (нормы и нормативы расхода ресурсов и др.);

3) формулировка задачи должна содержать указание на срок, за который она должна быть исполнена.

Следующим шагом при осуществлении идентификации рисков в автономном учреждении является определение рисковых событий. Рисковыми событиями признаются события, которые имеют вероятностный характер, могут произойти в процессе осуществления деятельности центром ответственности (структурным подразделением) и возникновение которых непосредственно приводит к

возникновению негативных ситуаций и, как следствие, к невозможности достижения поставленных перед центром ответственности (структурным подразделением) задач и эффективного исполнения функций. Любые другие события, не удовлетворяющие приведенным выше условиям, не подлежат рассмотрению в процессе идентификации рисков.

Сотрудник учреждения, ответственный за идентификацию и оценку рисков, определяет рисковые события, которые могут возникнуть в процессе осуществления деятельности учреждения, и вносит информацию о возможных рисковых событиях в план мероприятий реагирования на риски.

Причинами возникновения рисковых событий являются различные факторы, влияющие на деятельность учреждения, т. е. рисковые факторы. Внешняя и внутренняя среда автономного учреждения является источником рисковых факторов. Примеры внешних источников факторов риска: законодательство, деятельность государственных органов, особенности деятельности учреждения, общеэкономическая ситуация, социальная среда, культурные особенности, поставщики ресурсов и др.

Примеры внутренних источников факторов риска: качество ресурсной базы (материалы, оборудование, техника, информация, технология, процесс управления и др.), квалификация работников и др.

Руководитель центра ответственности (структурного подразделения), ответственный за идентификацию рисков, анализирует выявленные рисковые события с целью определения причин их возникновения. В силу специфики деятельности для государственного сектора в меньшей степени свойственны предпринимательские риски.

В целях корректной оценки эффективности деятельности автономного учреждения с учетом риск-ориентированного подхода следует особо выделить общие риски, касающиеся внутреннего контроля, информации и нормативно-правового положения (рисунок 5.8).

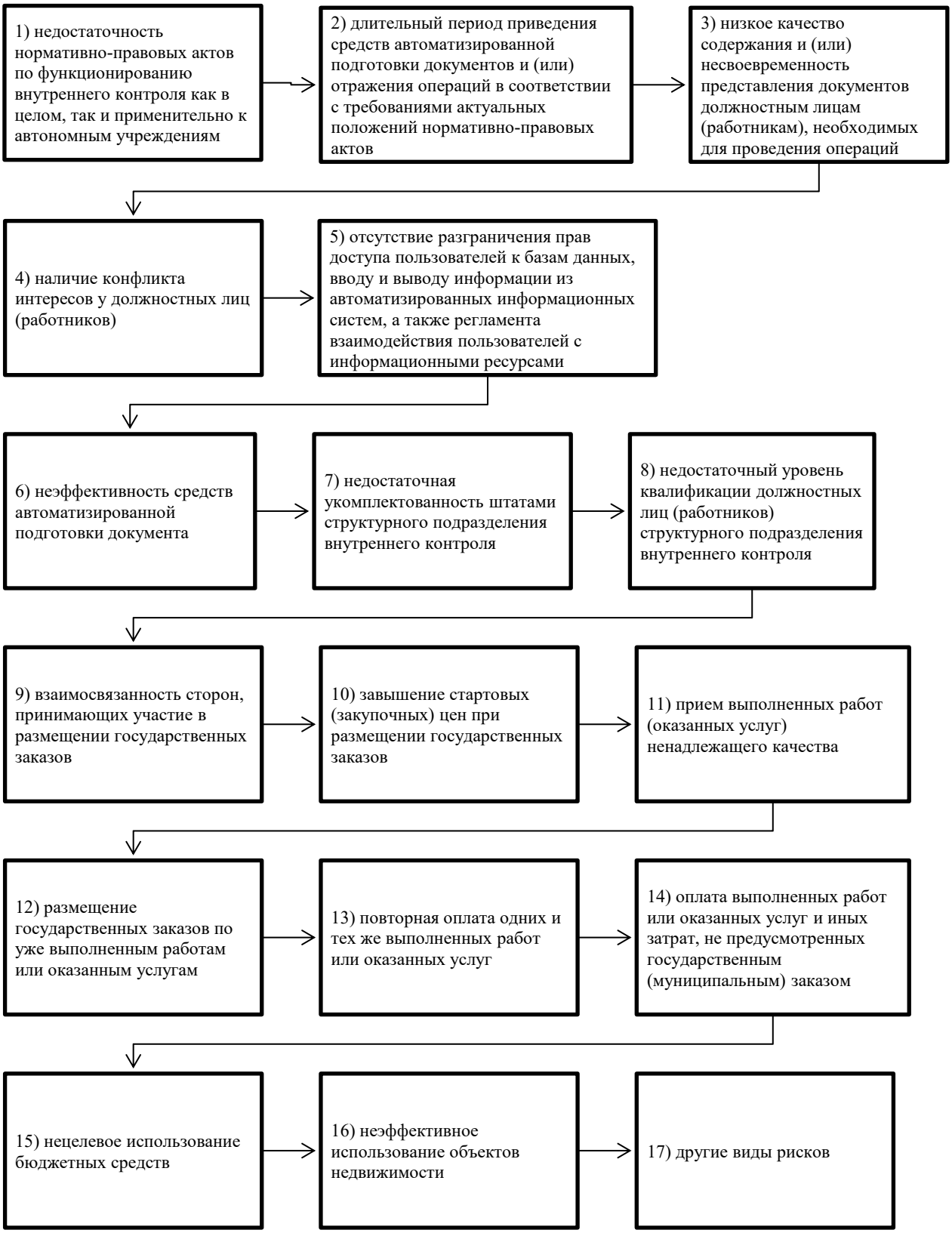

Рисунок 5.8 – Общие риски, касающиеся внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

На этапе исследования рисков проводится комплексный анализ выявленных рисков, их ранжирование и подготовка заключения для разработки мероприятий по реагированию на риски и определяется эффект от их проведения. На основе оптимального соотношения эффекта от мероприятия и затрат на его реализацию формируется перечень мероприятий, которые необходимо осуществить для минимизации или нивелирования величины выявленных рисков. Данная информация необходима в том числе для реализации этапа мониторинга рисков. Кроме того, на данном этапе согласовывается величина затрат автономного учреждения на осуществление необходимых мероприятий реагирования на риски.

Процедуры контроля, связанные с риском, направлены на минимизацию его негативных последствий (таблица 5.5).

Таблица 5.5 – Оценка рисков и процедуры (операции) контроля

Уровень (иерархия) рисков	Наименование риска	Причины риска	Бизнес-процесс /хоз. операция	Контрольные процедуры	Контрольные показатели
Высокий уровень риска. Высокая вероятность наступления и существенные потери	1. 2. …	1. 2. …		Необходимы	Показатель A Показатель B …
					Показатель C
Средний уровень риска. Средняя вероятность наступления. Незначительные последствия и потери, которые можно предотвратить	1. 2. …	1. 2. …		Необходимы	Показатель D Показатель E …
					Показатель F
Низкий уровень. Вероятность наступления незначительна	1. 2. …	1. 2. …		Необязательны	Нет

Источник: составлено автором по материалам [1].

Отметим, что цифры 1, 2 означают последовательность и количество рисков. В качестве контрольных показателей А, В, С, и т. д. могут использоваться ключевые показатели.

Этап управления рисками автономного учреждения предполагает решение следующих задач:

1) планирование мероприятий по реагированию на риски (в процессе планирования определяются порядок и сроки, а также ответственные работники за осуществление мероприятий реагирования на риски;

2) мониторинг рисков (предполагает периодическое отслеживание состояния выявленных рисков. Обязательными условиями осуществления мониторинга рисков являются: наличие перечня и целевых значений риска, характеризующих состояние каждого из выявленных рисков, организация регулярного учета текущих значений риска;

3) контроль и анализ результатов управления рисками (проводится контроль исполнения мероприятий по реагированию на риски, анализ их эффективности, анализ причин отклонения плановых значений рисков).

Руководитель автономного учреждения формирует и утверждает план мероприятий реагирования на все риски учреждения, где определяет ответственных руководителей функциональных областей, порядок и сроки реализации отдельных мероприятий. Форма плана мероприятий реагирования на риски учреждения включает в себя: рисковое событие, вероятность его возникновения, величину потерь от рискового события, мероприятие по снижению уровня риска, ответственного за реализацию, стоимость реализации, срок реализации и величину остаточного риска.

Руководители центров ответственности (структурных подразделений) автономного учреждения организуют работу по реализации мероприятий реагирования на риски, а также организуют учет и отслеживают значения показателей рисков, выявленных в рамках центра ответственности.

Контроль и анализ результатов деятельности по управлению рисками осуществляется регулярно по итогам месяца и в конце отчетного года.

Руководители центров ответственности (структурных подразделений) автономного учреждения по итогам месяца проводят анализ осуществления мероприятий по реагированию на риски и оценке остаточных рисков, результаты которых отражаются в отчете, где сравниваются плановые и фактические показатели реализации мероприятий учреждения.

Контроль осуществления мероприятий по реагированию на риски и анализ результатов оценки рисков по итогам месяца осуществляют руководители функциональных областей на всех уровнях управления автономного учреждения.

Отдел внутреннего контроля автономного учреждения проводит проверки по результатам реализации мероприятий реагирования на риски и формирует заключение о корректности оценки величины остаточного риска. Порядок, сроки, методология проведения проверок определяются внутренними документами отдела внутреннего контроля учреждения.

Сводный отчет о реализации мероприятий, а также результаты анализа причин отклонения плановых значений от фактических с точки зрения реализовавшихся рисков передаются руководителю автономного учреждения.

Резюмируя следует заметить, что в качестве методического документа оценки эффективности деятельности автономного учреждения с учетом риск-ориентированного подхода может быть рекомендован внутренний нормативно-правовой документ, носящий название «Информация о принимаемых рисках, процедурах их оценки, управления рисками», включающий организацию управления рисками, исследование рисков (идентификацию, классификацию, оценку рисков учреждения, а также мероприятия по их нивелированию), а также информацию по отдельным классификациям рисков. Риск-ориентированный подход в автономных учреждениях при осуществлении внутреннего контроля является звеном, которое нацелено на предупреждение и предотвращение возможных возникающих проблем.

Заключение

Актуальность диссертационного исследования заключается в разработке теоретических и методологических подходов к организации и формированию внутреннего контроля автономных учреждений. Тенденция роста абсолютного числа и удельного веса автономных учреждений и недостаточность комплексного рассмотрения вопросов практического использования внутреннего контроля в автономных учреждениях обеспечили актуальность темы исследования.

В рамках первого научного результата обоснован комплексный подход к организации СВК в автономном учреждении, включающий такие компоненты организации, как концептуальное видение, моделирование, принципы и задачи, процедуры контроля, оценку эффективности СВК, а также решение методологических вопросов в части формирования указанных компонент.

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, за счет оптимизации характеристик предоставляемых ими услуг, а также формирования механизмов, обеспечивающих условия для минимизации внутренних издержек учреждений, создающих дополнительные стимулы для привлечения внебюджетных средств.

Реформирование системы функционирования государственных учреждений преследовало своей целью выработку механизмов, позволяющих реструктуризировать государственный сектор экономики, что, в свою очередь, сопряжено с необходимостью: оптимизации обеспечения получателей бюджетных средств; контроля за эффективностью выделенных средств; выработки новых инструментов финансирования; четкого определения, а в некоторых случаях – корректировки через процедуру реорганизации, правового статуса учреждения.

Важным итогом внедрения элементов системного реформирования стала модернизация деятельности автономных учреждений. Принятие Федерального закона «Об автономных учреждениях», основополагающего нормативного документа, регламентирующего деятельность и формирующего траекторию развития государственных учреждений, позволило определить критерии отнесения экономического субъекта 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 использовать при оказании государственных и муниципальных услуг больший набор инструментов, что позволяет признать их деятельность, несмотря на то, что она реализуется в бюджетной сфере, обладающей значительной финансовой, имущественной и хозяйственной самостоятельностью.

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 год 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). Вызывает также интерес структура учреждений по экономическим сферам, необходимая для характеристики тенденции развития и сравнительного анализа учреждений.

Основной удельный вес в составе всех автономных учреждений (63,1 %) приходится на сферу образования. Дополнительным подтверждением преимущественного числа образовательных учреждений служит также тот факт,

что в составе муниципальных образований значительный удельный вес образовательных автономных учреждений связан прежде всего с активным переводом бюджетных учреждений в автономные, что связано с такими стимулирующими факторами, как: 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.

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 главы 25.3 НК РФ; необходимость начисления квартальных авансовых платежей по налогу на прибыль; особенности учета, основанного на плане счетов бухгалтерского учета для автономных учреждений.

С позиции организации контрольных механизмов, особенно в рамках процессов предварительного контроля, крайне важным моментом является разработка методического инструментария, позволяющего наиболее точно определять величину потенциальных доходов автономного учреждения, связанных с оказанием платных услуг, а также учитывать влияние факторов риска на динамику его доходов. Документальным основанием предоставления финансового обеспечения автономному учреждению для реализации государственного задания является соглашение, закрепляющее за участниками процесса, в качестве которых фигурируют само учреждение и его учредитель, определенные в рамках требований законодательства права и обязанности, а также определяет степень ответственности сторон, включая отдельные меры за неисполнение обязательств, а также содержит информацию относительно механизма перечисления субсидии

(отражается информация об объеме и периодичности поступления средств в течение финансового года).

Механизм финансового обеспечения предусматривает перечисление денежных средств на счет автономного учреждения, который может быть открыт либо в коммерческом банке, либо в финансовом органе регионального или муниципального уровня, либо в территориальном органе Федерального казначейства. Состав требований к процессу перечисления субсидии автономным учреждениям определяется с учетом положений внутренних нормативно-правовых документов учреждения, где определены и детализированы сведения о порядке расчета объема субсидии, периодичности ее перечисления в течение финансового года, указаны принципы формирования графика, в соответствии с которым направляются средства, а также раскрыты элементы механизма взаимодействия отдельных структурных подразделений в качестве участников механизма по предоставлению и получению субсидии.

Оценив в диссертационном исследовании преимущества и недостатки деятельности автономных учреждений в сравнении с 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.

Наделение автономных учреждений широким функционалом при реализации полномочий сопряжено с расширенными мерами ответственности, предусмотренными государством в случае невыполнения автономными учреждениями элементов государственных (муниципальных) заданий. Таким образом, функциональные особенности деятельности автономных учреждений обусловливают 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.

Как и любой вид контроля, внутренний контроль автономных учреждений основан на формировании проблемной области, представляющей собой совокупность актуальных для деятельности автономных учреждений проблем, для решения которых необходимо применение комплексного подхода, предполагающего формирование методического обеспечения, применение которого позволит выработать механизмы противодействия негативным ситуациям, влияние которых обусловлено воздействием внутренних и внешних факторов риска.

Согласно представленной последовательной цепи в своей практической деятельности в автономном учреждении проблемы состоят в следующем: 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 СВК 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, например «Концепции организации системы внутреннего контроля для некредитных финансовых организаций» Центрального банка России. Однако следует учитывать специфику данных нормативных документов по внутреннему контролю, которые

разработаны, соответственно, для коммерческих организаций и тот факт, что для некоммерческих организаций, в том числе для государственных учреждений, пока не выработаны федеральные нормативно-правовые акты по организации внутреннего контроля.

С учетом изложенных в этих документах базовых положений внутреннего контроля, для автономного учреждения концепция внутреннего контроля – это система подходов к определению содержания (понимания) внутреннего контроля, принципов, целей, 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 дискуссионности 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, предмет, субъекты внутреннего контроля, что способствует уточнению основополагающих характеристик внутреннего контроля, а также возможности выстроить систему взаимодействия структурных подразделений автономного учреждения в рамках достижения целевой стратегии его внутреннего контроля.

Объект внутреннего контроля – это совокупность фактов хозяйственной жизни автономных учреждений в целом, 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; оценка 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; специфика 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, т. е. персонал автономного учреждения.

Наиболее целесообразной формой реализации контрольных полномочий субъектами внутреннего контроля может считаться внутренний аудит, организованный путем выделения отдельного структурного подразделения (должностное лицо) в структуре автономного учреждения, в функции которого будет входить проведение внутренних аудиторских проверок, обеспечивающих соблюдение принципов системности, законности, независимости и объективности. Направленность внутренних аудиторских проверок может затрагивать вопросы функционирования отдельных служб и структурных подразделений, реализующих бухгалтерскую, кадровую, плановую, финансовую и другие функции.

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.

В рамках второго 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», «нормативные затраты», обоснованы принципы и задачи внутреннего контроля.

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 одним из этапов процесса управления.

Анализ терминологических категорий позволил сформулировать определение внутреннего контроля автономных учреждений – это комплекс инструментов и мероприятий, обусловленных созданием достоверной среды контроля, обеспечивающих сохранность имущества автономных учреждений и эффективного управления им.

Коммуникативная политика, во-первых, это 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, т. е. структурных единиц, участвующих в процессе принятия управленческих решений.

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

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.

В исследовании уточнены задачи внутреннего контроля автономного учреждения. 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.

Также приводится механизм оценки внутреннего контроля, основанный только 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, это информационное письмо Минфина № ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Исходя из вышеизложенного, следует, что назрела необходимость в части разработки 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 должны быть представлены права и обязанности сотрудников, участвующих в процессах внутреннего контроля, примерная схема 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 отражаются процедуры внутреннего контроля, приводится пример 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 ВФК 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 периода от реализации услуг.

В рамках четвертого научного результата определена институциональная концепция внутреннего контроля автономного учреждения, сочетающая следующие основные элементы: институт внутреннего контроля и его компоненты, институциональная среда и ее модель, взаимосвязь между элементами, а также схема взаимосвязи институциональных сред внутреннего контроля и автономного учреждения.

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 для принятия управленческих решений по результатам 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 обусловливает необходимость наличия в автономном учреждении системы управления коммуникационными потоками в рамках системы внутреннего контроля, а именно реализации 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, принятие этих мер, а также 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 использование приемов тестирования и применения комплекса взаимосвязанных сбалансированных показателей. В целом концептуальное видение СВК автономных учреждений и ее миссии.

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, предмет, субъекты внутреннего контроля, контрольную среду, процедуры внутреннего контроля; информационное обеспечение и коммуникации, оценку рисков и оценку внутреннего контроля.

В рамках пятого 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.

Таким образом, исследуемая категория – базовый норматив затрат, участвует в процессе калькулирования не только прямых затрат, связанных непосредственно с услугами и работами, предусмотренными в составе элементов государственного (муниципального) задания, но 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, коммунальных услуг и другие.

При выборе варианта распределения расходов по видам услуг за базовый показатель можно принять суммы, начисляемые в качестве заработной платы сотрудникам, являющимся участниками процесса оказания государственной услуги. Соответственно, процесс определения нормативных значений может быть применим в отношении определенных типов переменных расходов, по которым можно определить объективные нормативы, что подтверждается позициями ряда исследователей проблематики, изложенными в ходе научной дискуссии. В качестве элементов, участвующих в формировании рассмотренной категории можно отметить расходы на оплату труда, материалы и другие расходы.

В качестве инструментов, позволяющих реализовать обеспечение подобных расходов необходимыми финансовыми ресурсами, могут применяться ведомственные целевые программы, которые, как правило, предусматривают реализацию мероприятий в долгосрочном периоде и выделение целевого

финансирования в виде целевой субсидии. Особенностью применения подобных инструментов является тот факт, что затраты единовременного характера, связанные с внедрением мероприятий, обеспечивающих развитие автономного учреждения, включаются в полной мере в состав накладных расходов, и, следовательно, подлежат распределению в соответствии с порядком, относительно выбора которого предусмотрена определенная вариативность, например, расходы могут распределяться, основываясь на показателях, характеризующих заработную плату персонала, задействованных в проведении мероприятий, оказании услуг, выполнении работ, перечень которых определен в государственном (муниципальном) задании.

Следовательно, 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 формирования авторской трактовки нормативных затрат, под которыми 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.

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 нескольких этапов (этап 1. Определение базовых нормативов по затратам, направленных на выполнение государственного (муниципального) задания; этап 2. Определение накладных затрат в составе расходов, непосредственно связанных с оказанием услуг (работ) и затрат на общехозяйственные нужды).

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 шестого научного результата сформулирован алгоритм построения СВК в автономных учреждениях, предполагающий поэтапное проведение последовательных действий и параллельное горизонтальное проведение мероприятий в увязке с этапами, позволяющий повысить эффективность действий.

Процессы формирования механизмов внутреннего контроля автономных учреждений основаны на теоретико-методологических постулатах финансового контроля как системы научных знаний, элементах методических разработок, учитывающих организационные и методические аспекты государственного финансового контроля, осуществляемого в отношении автономных учреждений, во многом определяются спецификой их деятельности, особенностью которой является тот факт, что подобные экономические субъекты не входят в состав

участников бюджетного процесса, но являются получателями бюджетных ресурсов (ассигнований), направляемых в форме субсидий либо грантов, средства которых формируют финансовое обеспечение выполнения элементов государственного (муниципального) задания, оказания государственных (муниципальных) услуг, осуществления капитальных вложений, реализации обязательств, связанных с обязательным медицинским страхованием и иных обязательств.

Оценивая состояние методической базы, содержащей требования к организации и построению СВК, в исследовании отмечено, что в отличие от внутреннего финансового аудита, базовые принципы и концептуальные положения которого достаточно раскрыты, детализированы и находят свое отражение в специализированных стандартах (федеральных стандартах внутреннего финансового аудита), методические подходы к организации внутреннего контроля имплементированы в нормативные документы, регламентирующие порядок осуществления внутреннего финансового аудита, а разработка его методического инструментария, наряду с необходимостью его внедрения и практического применения, становится обязанностью ГР(Р)БС.

Контроль, реализуемый в отношении автономных учреждений со стороны учредителей, организуется по иным направлениям, отличным от функциональной направленности ВФА и ВФК, так как автономные учреждения, хотя и являются подведомственными для ряда ГР(Р)БС, не включены в состав участников бюджетного процесса, и, следовательно, не обязаны организовывать процессы ВФК и обеспечивать реализацию ВФА. Это не означает, что деятельность автономных учреждений освобождена от необходимости внедрения контрольных механизмов и применения контрольных процедур.

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.

Анализируя иные функции учредителей автономных учреждений, которые можно включить в состав контрольных полномочий субъекта учредительского контроля, следует выделить процедуру назначения на должность высшего управленческого персонала автономного учреждения, а также прекращение им выполнения должностных обязанностей. Также к функциям учредительского контроля могут быть отнесены согласование учредителем устава автономного учреждения, а также разработка и утверждение документов, определяющих стратегию развития, в которых обозначаются, помимо стратегических целей и детализирующих их задач, мероприятия, позволяющие автономному учреждению в будущем обеспечить выполнение государственных (муниципальных) заданий на высоком качественном уровне.

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.

Оценка состояния методического обеспечения учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, позволяет отметить наличие ряда методических разработок, как правило, в большинстве случаев формируется порядок осуществления учредительского контроля, имеющий узкоспециализированное применение, а следовательно, и малое значение для оценки общего уровня развития методологии по данному направлению

финансового контроля, так как данное условие не может быть распространено на всю исследуемую совокупность.

Оценивая целевую направленность и методологическую наполненность изученных в исследовании методических разработок с точки зрения раскрытия вопросов учредительского контроля, который в локальном акте определен как учредительский контроль, следует акцентировать внимание на ряде значимых направлений контроля, применение которых характерно и целесообразно именно для реализации учредительского контроля в отношении автономных учреждений сферы образования: выполнение процедур, направленных на проверку соблюдения требований и выполнение рекомендаций, сформированных на муниципальном уровне государственного управления и отраженных в нормативных актах локального характера; разработка и внедрение мероприятий, направленных на устранение последствий выявляемых нарушений, а также на их профилактику; выполнение процедур, направленных на оценку эффективности работы подконтрольных автономных учреждений, а также их руководителей; исследование стратегических направлений развития образовательных учреждений как компонентов системы образования муниципального уровня; выполнение контрольных процедур, направленных на установление соблюдения норм законодательства, регулирующего права несовершеннолетних на определенной территории.

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 широкий перечень нормативных документов локального характера, затрагивающий 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: несоблюдение 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. Методический инструментарий учредительского контроля должен обеспечивать эффективное использование

автономными учреждениями бюджетных ресурсов на выполнение государственного (муниципального) задания в объемах установленных лимитов бюджетных обязательств на цели, соответствующие кодам классификации расходов бюджетов Российской Федерации, при этом направленность контрольных действий не должна ограничиваться исключительно элементами государственного (муниципального) задания, а должна также включать в себя определенные приемы и процедуры, направленные на оценку эффективности использования средств, полученных из источников, не связанных с получением субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, а также на оценку эффективности СВК, действующих на уровне автономных учреждений.

Несистемный характер контрольной деятельности, низкий уровень комплексности при организации контрольных мероприятий создают условия для неэффективного использования бюджетных средств со стороны автономных учреждений, что подтверждает значимость учредительского контроля и обосновывает необходимость дальнейшего развития методического инструментария контроля, реализуемого ГР(Р)БС.

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.

В рамках седьмого 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 и центры финансовой ответственности и идентификацией рисков внутренней и внешней среды.

В качестве проблемных областей, сопряженных с процессами модернизации СВК автономных учреждений, следует отметить несовершенство методического обеспечения, обусловленное недостаточностью раскрытия в нормативно-правовой базе, низкий уровень обеспеченности субъектов контроля персоналом, обладающим необходимым уровнем профессиональной компетентности в соответствующих областях знаний. На внедрение изменений может потребоваться значительное время, что повлечет нестабильность в осуществлении контрольных полномочий учредителями, особенно в период перехода к новой системе.

Для минимизации факторов риска, вызванных указанными причинами, необходимо обеспечить комплексную разработку методического обеспечения, обусловленную изменениями в СВК, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств, предусмотреть достаточный временной лаг для внедрения новых элементов в механизмы контроля и обеспечить оказание своевременной консультационной помощи участникам процесса.

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 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 автономными учреждениями, к числу которых отнесены и автономные учреждения, однако в методическом обеспечении инструментарий не раскрыт.

Проблемные ситуации вызывает и смешение функционала, реализуемого в рамках учредительского и ведомственного контроля, которые законодательно обособлены, что не всегда прослеживается при реализации полномочий органами исполнительной власти.

В качестве направлений оптимизации контрольных механизмов, реализуемых в отношении автономных учреждений учредителями, в качестве которых выступают главные распорядители бюджетных средств, следует выделить: формирование дефиниции учредительского контроля и разработка концепции учредительского контроля, реализуемого в отношении подведомственных учреждений, в том числе и автономных, с детализацией базовых основ, принципов осуществления, содержанием контрольных процедур и направленностью контрольных действий; расширение функционала учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, за счет включения в него элементов ведомственного контроля, обеспечивая тем самым должный уровень комплексности при реализации контрольных полномочий; имплементацию направлений учредительского контроля, реализуемого в отношении автономных учреждений, в механизмы внутреннего контроля.

Модернизация механизмов внутреннего контроля и оптимизация направленности контрольных мероприятий должна учитывать необходимость соблюдения баланса между расширением состава контрольных процедур и возможностью их практической реализации, а также целесообразности их применения исходя из текущей ситуации и специфических особенностей функционирования как учредителя, так и автономного учреждения, что позволит, с одной стороны, избежать проблем, связанных с чрезмерной нагрузкой на субъекты контроля, а с другой – позволит обеспечить эффективное проведение

контрольных мероприятий в отношении подведомственных экономических субъектов, в том числе и автономных учреждений.

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.

ВФК также предлагается имплементировать ведомственный контроль, который осуществляется в отношении закупочной деятельности автономных учреждений. Это обусловлено тем, что сфера закупок является наиболее рисковой 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, осуществляемый автономными учреждениями закупочной деятельности. Основанием для отнесения операций, связанных с закупками, к внутренним бюджетным процедурам, является то, что они характеризуют качество управления главного распорядителя бюджетных средств по такому критерию, как исполнение бюджета по расходам.

Таким образом, предложение по модернизации системы ВФК, осуществляемое 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.

Однако результаты учредительского контроля могут быть использованы для принятия управленческих решений по вопросам (муниципального) задания в будущем периоде.

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. С практической точки зрения результаты учредительского контроля являются информационной базой для принятия решения в части изменения объемов финансового обеспечения государственного (муниципального) задания. Однако в рамках действующего законодательства учредитель не может применять меры принуждения по отношению к автономным учреждениям, что негативно сказывается на общем уровне финансовой дисциплины.

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.

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, осуществляемых органом исполнительной власти, являющимся учредителем в отношении соответствующих автономных учреждений, по оценке соблюдения руководителями и работниками автономных учреждений требований законодательства Российской Федерации и требований, установленных учредителем, в том числе оценки надежности внутреннего контроля.

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; формирование 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 к 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 рамках восьмого научного результата предложена схема оценки операционной эффективности проведения внутреннего контроля автономных учреждений, отражаемая в Приложении к Типовому положению и включающая проведение тестирования и использование системы сбалансированных показателей (ССП) с расчетом ключевых показателей (KPI), учитывающих специфику деятельности автономного учреждения по проекциям (блокам) ССП, и определением интегральных показателей оценки эффективности СВК.

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 отражение 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.

Рекомендуемый алгоритм 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 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 переформатирование имеющихся 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.

Предложенный алгоритм позволит создать эффективную и работоспособную систему внутреннего контроля с последовательным разработанным алгоритмом действий. Характеристика и уточнение элементов системы внутреннего контроля 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.

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.

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.

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 девятого 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.

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.

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.

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 автономного учреждения реализуется его СВК, 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 формирование 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.

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 в 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, сформированных в соответствии с признаками.

Организационные и методические аспекты, включая процессы планирования и документирования контрольных процедур, должны коррелироваться с особенностями хозяйственной жизни, т. е. 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 соответствии с которыми, во многом формируется состав ключевых показателей операционной эффективности внутреннего контроля.

Процесс оценки эффективности СВК, предлагаемый 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 высокорисковой (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 внутреннего контроля 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 задолженностей, 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, и сделать организационные выводы в отношении должностных лиц, наделенных ответственностью за данные факты.

В рамках десятого 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.

Исходя из результатов рассмотрения концептуальных основ и методологических подходов, а также анализа эмпирических данных по формированию систем внутреннего контроля, учитывая, что в экономических субъектах 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 обусловливается необходимость 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 интегрированная 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 и 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, т. е. выстраивание контрольных механизмов должно базироваться на определении объекта и предмета внутреннего контроля, выделении 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.

В рамках одиннадцатого 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.

В качестве базовой концепции, сопровождающейся обширным инструментарием, методологическим обоснованием для оценки операционной эффективности СВК в диссертации предлагается использовать адаптированную к особенностям функционирования автономных учреждений Систему сбалансированных показателей (ССП), обеспечивающую возможность оценки ключевых показателей эффективности (KPI).

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.

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 базу для принятия управленческих решений 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.

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.

Оценивая целесообразность проведения мероприятий по оценке эффективности СВК с позиции инициирования, временного периода, а также субъектности деятельности, следует отметить, что основанием инициирования мероприятия может являться ситуация, сложившаяся в экономическом субъекте, характеризующаяся недостижением запланированных показателей развития, а также недостижением поставленных целей, что применительно к деятельности автономного учреждения может выражаться в невыполнении (полном или частичном) элементов государственного (муниципального) задания. Такая ситуация обусловливает факторы, свидетельствующие о неэффективности организации и осуществления процессов внутреннего контроля, корректировкой влияния которых могут выступать модернизация инструментария, применяемого в ходе внутреннего контроля. Так, в состав корректирующих мероприятий включаются изменения состава процедур, вопросов, применяемых в ходе тестирования, а также содержания ключевых показателей, позволяющих отслеживать изменение текущей ситуации по блокам (проекциям) ССП.

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, т. е. оценке подлежат организационные составляющие системы, раскрытые в типовом положении об организации и осуществлении внутреннего контроля, определяющем ее функционал и задачи; оценка операционной эффективности функционирования системы внутреннего контроля и ее элементов, методические аспекты проведения которой отражены в диссертационном исследовании.

Наиболее целесообразным методическим подходом к проведению оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля, 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, предусматривающего анализ (KPI), позволяющего оценить наиболее значимые характеристики внутреннего контроля.

Список литературы

1. Агеева, О. А. Внутренний контроль как инструмент обеспечения экономической безопасности организации на микроуровне / О. А. Агеева, Ю. Д. Матыцына // Вестник университета. – 2021. – № 2. – С. 86–94.

2. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

3. Адамов, Н. А. Принципы внутреннего контроля в строительстве / Н. А. Адамов // Строительство: налогообложение, бухучет. – 2005. – № 1.

4. Актуальные проблемы стандартизации учета, анализа и аудита: ученые записки : монография / Г. А. Адамова, М. Ю. Алейникова, Г. И. Алексеева [и др.]. – М. : Русайнс, 2021. – 516 с.

5. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие / Р. А. Алборов. – М. : Дело и Сервис, 2003. – 464 с.

6. Анализ институциональной динамики в странах с переходной экономикой / Л. М. Фрейнкман, В. В. Дакшеев, М. Р. Муфтяхетдинова. – М. : ИЭПП, 2009. – 252 с.

7. Андреев, В. Д. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия / В. Д. Андреев, С. В. Черемшанов // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 2. – С. 35–41.

8. Антонова, О. В. Формирование учетно-контрольного механизма в организациях общественного питания : монография / О. В. Антонова, Л. А. Мельникова, А. М. Петров. – М. : Спутник Плюс, 2021. – 764 с.

9. Арланцев, А. В. Синергизм коммуникационного инструментария / А. В. Арланцев, Е. В. Попов // Корпоративный менеджмент. – 2003. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.cfin.ru/press/marketing/2001-1/arlan.shtml (дата обращения: 24.01.2018).

10. Аудит : учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин [и др.]; под редакцией профессора В. И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 583 с.

11. Банк, С. В. Роль внутреннего аудита в обеспечении экономической безопасности предприятий торговли / С. В. Банк, Н. С. Горицкая // Международные стандарты учета и аудита: практика применения в условиях цифровой экономики : сборник статей Международной научно-практической конференции. – М., 2021. – С. 92–94.

12. Белобжецкий, И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 2005. – 255 с.

13. Белов, Н. Г. Развитие внутреннего контроля в сельском хозяйстве / Н. Г. Белов // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 1. – С. 48–56.

14. Бобошко, В. И. Роль внутреннего контроля и внутреннего аудита в обеспечении экономической безопасности хозяйствующего субъекта / В. И. Бобошко // Вестник Московского университета МВД России. – 2020. – № 8. – С. 262–268.

15. Богданович, И. С. Место внутреннего контроля в системе управления предприятием и форма его организации / И. С. Богданович, О. А. Соболева // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. – 2014. – № 5.

16. Булаев, С. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем / С. Булаев // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. – № 6.

17. Булыга, Р. П. Роль цифровизации в трансформации учетно-аналитических и контрольных процессов / Р. П. Булыга // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – Т. 8. – № 3. – С. 4–10.

18. Бурцев, В. В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 10. – С. 42–47.

19. Бурцев, В. В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика : монография / В. В. Бурцев. – М. : Дашков и К°, 2002. – 495 с.

20. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. от 15.07.2021).

21. Вахрушина, М. А. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования : монография / М. А. Вахрушина. – М. : Научные технологии. – 2015. – 268 с.

22. Вахрушина, М. А. Особенности построения системы внутреннего контроля на фармацевтическом складе / М. А. Вахрушина, М. А. Пруненко // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 5. – С. 40–48.

23. Вахрушина, М. А. Применение системы ключевых показателей эффективности как способ повышения качества управления организациями государственного сектора экономики / М. А. Вахрушина, С. В. Симонова // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 5. – С. 5–11.

24. Видяпин, В. И. Теория финансово-хозяйственного контроля / В. И. Видяпин, И. Н. Барсукова. – М. : МИНХ им. Г. В. Плеханова, 1988. – С. 32.

25. Воробьева, И. П. Государственные (муниципальные) учреждения, особенности учета бюджетной деятельности / И. П. Воробьева // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 1.

26. Гайворонский, А. Д. Взаимосвязь внутреннего контроля и инноваций / А. Д. Гайворонский // Символ науки: международный научный журнал. – 2021. – № 2. – С. 35–37.

27. Галицкая, Ю. Н. Понятие и организация системы внутреннего контроля / Ю. Н. Галицкая // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 1-1 (59). – С. 74–76.

28. Гатина, А. Р. Профессия бухгалтера, аудитора, внутреннего контролера в условиях развития «цифровой экономики» / А. Р. Гатина, Т. Б. Турищева // World Science: Problems and Innovations : сборник статей XXVIII Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Пенза : Наука и Просвещение (ИП Гуляев Г. Ю.), 2019. – С. 11–14.

29. Гердт, Е. В. Внутренний контроль и управление рисками как инструменты обеспечения экономической безопасности организации / Е. В. Гердт

// Теоретические и прикладные вопросы комплексной безопасности : материалы IV Международной научно-практической конференции. – М. : Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение дополнительного профессионального образования «Институт развития дополнительного профессионального образования», 2021. – С. 102–105.

30. Гетьман, В. Г. Критическая оценка важных новелл в бухгалтерском учете / В. Г. Гетьман // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 3 (459). – С. 16–21.

31. Горюнова, Н. Д. Совершенствование организации бухгалтерского учета и контроля в автономных образовательных учреждениях : монография / Н. Д. Горюнова, Т. М. Рогуленко, О. В. Пономарева. – М. : КноРус, 2016. – 144с.

32. Грабова, О. Н. Системность и новации государственного (муниципального) финансового контроля Российской Федерации / О. Н. Грабова, А. Е. Суглобов, А. В. Грабов // Russian Journal of Management. – 2021. – Т. 9. – № 1. – С. 31–35.

33. Гражданский кодекс РФ 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28.06.2021 № 225-ФЗ) [Принят Государственной Думой 21 окт. 1994 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

34. Данилевский, Ю. А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю. А. Данилевский, Т. М. Мезенцева. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 221 с.

35. Демьянчик, А. В. Особенности ведения учета в автономных образовательных учреждениях и пути привлечения финансовых средств для развития их деятельности / А. В. Демьянчик, М. А. Фомичева, Т. Б. Турищев // Бухгалтерский учет и налогообложение в современных условиях : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической студенческой конференции РЭУ им. Г. В. Плеханова, г. Москва (Россия) – Улан-Баторский филиал РЭУ им. Г. В. Плеханова, г. Улан-Батор (Монголия); под общей редакцией О. Н. Васильевой. – Белгород : Общество с ограниченной ответственностью «Агентство перспективных научных исследований», 2017. – С. 52–57.

36. Доклад «Внутренний контроль: интегрированный подход» (COSO), подготовленный Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тридуэя (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission’s Internal control – Integrated Framework), Compliance [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-inal%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf. (дата обращения: 13.01.2021).

37. Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный Исследовательским фондом Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors Research Foundation‘s Systems Auditability and Control) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-inal%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf. (дата обращения: 14.11.2020).

38. Ивашечкина, Л. Г. Методика оценки внутреннего контроля в управлении хозяйствующего субъекта / Л. Г. Ивашечкина, О. В. Гришина, Р. В. Треушников // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 3 (128). – С. 983–986.

39. Игошина, Ю. А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета / Ю. А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2014. – № 1 (32). – С. 59–67.

40. Ильина, О. В. Основы организации внутреннего контроля / О. В. Ильина, М. А. Галиченко // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России : сборник статей по материалам XII Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. – Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, 2021. – С. 80–87.

41. Интерфакт-сервер раскрытия информации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.e-disclosure,ru/portal. (дата обращения: 10.09.2021).

42. Информационное письмо Банка России «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах» от 1 октября 2020 года № ИН-06-28/143 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://cbr.ru/statichtml/file/59420/2020 1001_in_06_28-143.pdf (дата обращения: 01.09.2021).

43. Информационно-правовая система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mirbis.ru; http://www.garant.ru/46108658; http://www.portal.iv-edu.ru/polozhenia_o_otkrytosti.pdf. (дата обращения: 18.08.2021).

44. Информационно-правовая система КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru.

45. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 04.08.2021).

46. Казакова, Н.А. В. Методология риск-ориентированного контроля и контроллинга эффективности бизнеса: монография / Н. А. Казакова, Е.И. Ефремова; под ред. Н.А. Казаковой. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Инфра-М, 2021. – 234 с.

47. Карзаева, Н. Н. Система внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности / Н. Н. Карзаева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 10. – С. 65–77.

48. Качкова, О. Е. Современная концепция бухгалтерского учета и внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях : монография / О. Е. Качкова, И. Д. Демина, М. А. Вахрушина [и др.]. – М. : Русайнс, 2018. – 240 с.

49. Качкова, О. Е. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях : монография / О. Е. Качкова, Т. И. Кришталева, И. Д. Демина, Ж. А. Кеворкова, Е. Н. Домбровская. – М. : Русайнс. – 2016. – 226 с.

50. Киперман, Г. Л. Популярный экономический словарь / Г. Л. Киперман, Б. С. Сурганов. – М. : Экономика, 1993. – С. 91.

51. Кисилевич, Т. Н. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях / Т. Н. Кисилевич. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 124 с.

52. Книзберг, Ю. Н. Место внутреннего контроля в системе управления / Ю. Н. Книзберг // Российское предпринимательство. – 2008. – № 3 (107).

53. Колесник, Н. Ф. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля / Н. Ф. Колесник, А. А. Кузьмичев // Экономические науки. – 2010. – № 11 (72). – С. 233.

54. Колесникова, Е. Формирование системы контроля в сельскохозяйственном производственном кооперативе / Е. Колесникова // Экономика сельского хозяйства России. – 2010. – № 9. – С. 52–54.

55. Кондрашова, Н. Г. Институциональный подход к обеспечению и контролю качества аудита на уровне аудиторской организации : автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2014. – 27 с.

56. Концепция COSO «Управление рисками организации. Интеграция со стратегией и эффективностью деятельности». – М. : ИВА, 2017. – 150 с.

57. Концепция организации системы внутреннего контроля для некредитных финансовых организаций [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_281835 (дата обращения: 10.09.2021).

58. Кришталева, Т. И. Классификация доходов и расходов автономных образовательных учреждений и методики распределения косвенных затрат для исчисления себестоимости образовательной услуги / Т. И. Кришталева, Г. В. Неделько // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 39 (189). – С. 25–35.

59. Кузьмина, Е. С. Внутренний контроль внеоборотных активов в строительных организациях / Е. С. Кузьмина, Т. Б. Турищева // Финансовая экономика. – 2020. – № 6. – С. 292–294.

60. Кундиус, В. Внутренний контроль в управлении сельхозорганизацией / В. Кундиус, С. Левичева // АПК: экономика, управление. – 2007. – № 4. – С. 14–15.

61. Кучерова, Е. В. Внутренний финансовый контроль как обязательное условие эффективности деятельности корпораций / Е. В. Кучерова, Е. В. Останина, Т. А. Тюленева, Н. А. Черепанова // Вестник Кузбасского государственного технического университета. – 2015. – N 1 (107). – С. 126–130.

62. Макальская, А. К. Внутренний аудит : учебно-практическое пособие / А. К. Макальская. – М. : Издательство «Дело и сервис», 2000. – 80 с.

63. Макарова, Н. М. Взаимосвязь управленческих решений с внутренним контролем в организации / Н. М. Макарова, Т. Б. Турищева // Фундаментальные и прикладные научные исследования: актуальные вопросы, достижения и инновации : сборник статей VIII Международной научно-практической конференции: в 4 ч. – Пенза : Наука и Просвещение (ИП Гуляев Г.Ю.), 2017. – С. 333–336.

64. Малицкая, В. Б. Аналитические процедуры осуществления внутреннего контроля расчетов с бюджетом в строительной организации / В. Б. Малицкая, А. Н. Печерская // Финансовые стратегии и модели экономического роста России: проблемы и решения. – М. : Издательство «Аудитор», 2017. – С. 303–314.

65. Мальцева, Е. А. Внутренний контроль и внутренний аудит как основа благосостояния экономического субъекта / Е. А. Мальцева // Право, экономика и управление : сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Чебоксары : Общество с ограниченной ответственностью «Издательский дом «Среда», 2021. – С. 47–50.

66. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 9 января 2019 года № 2н) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317405/ (дата обращения: 19.08.2021).

67. Мельник, М. В. Тенденции развития государственного финансового контроля и аудита / М. В. Мельник // Вестник профессионального бухгалтера. – 2020. – № 4-6 (235-237). – С. 40–58.

68. Мельник, М. В. Ревизия и контроль / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 520 с.

69. Методика определения нормативных затрат на оказание государственных услуг, включенных в базовые (отраслевые) перечни государственных и муниципальных услуг и работ по видам деятельности «Образование и наука», «Молодежная политика» и «Опека и попечительство

несовершеннолетних граждан», за исключением государственных услуг по реализации основных профессиональных образовательных программ высшего образования и программ среднего профессионального образования» (утв. Минобрнауки России 27 ноября 2015 года № АП-115/18вн) (ред. от 21.12.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_194393/ (дата обращения: 20.08.2021).

70. Михеев, В. В. Методические рекомендации по организации системы управления рисками и внутреннего контроля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/07/main/Metodicheskie_rekomendatsii_po_organizats_upravleniya_riskami_i_VK.pdf (дата обращения: 01.09.2021).

71. Мокрецова, Г. В. Организация внутреннего контроля – важнейший элемент учетной политики образовательного учреждения / Г. В. Мокрецова // Советник в сфере образования. – 2008. – № 1.

72. МСА 520 «Аналитические процедуры». Приложение № 15 к Приказу Минфина от 24 октября 2016 года № 192н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206952/ (дата обращения: 23.10.2016).

73. Мукалин, А. А. Внутренний контроль соблюдения действующей управленческой учетной политики хозяйствующего субъекта / А. А. Мукалин, Л. А. Насакина // Актуальные проблемы современной России: психология, педагогика, экономика, управление и право : сборник статей и тезисов / главный редактор И. В. Вологдина. – М. : Московский психолого-социальный университет, 2021. – С. 302–305.

74. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 года № 146-ФЗ Ч.1 (ред. от 02.07.2021 № 305-ФЗ) [Принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] //КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

75. Начала количественного анализа в институциональной теории: социальный аспект : монография / А. В. Черновалов, П. В. Солодуха, П. А. Черновалов. – М. : Русайнс, 2021. – 256 с.

76. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях : монография / коллектив авторов. – М. : Русайнс, 2016. – 226 с. – С. 213.

77. Норт, Д. Понимание процесса экономических изменений / Д. Норт; пер. с англ. К. Мартынова, Н. Эдельмана. – М. : Изд. дом Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 256 с.

78. О бухгалтерском учете : Федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019 № 247-ФЗ).: [Принят Государственной Думой 22 нояб. 2011 г. : одобрен Советом Федерации 29 нояб. 2011 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

79. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита : Федер. закон от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ [Принят Государственной Думой 16 июля 2019 г. : одобрен Советом Федерации 23 июля 2019 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

80. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : Федер. закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ (последняя редакция) [Принят Государственной Думой 23 апр. 2010 г. : одобрен Советом Федерации 28 апр. 2010 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

81. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц : Федер. закон от 18 июля 2011 г. № 223-ФЗ (последняя редакция) [Принят Государственной Думой 8 июля 2011 г. : одобрен Советом Федерации 13 июля 2011 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

82. О некоммерческих организациях : Федер. закон от 12 янв. 1996 г. № 7-ФЗ (ред. от 02.07.2021 № 351-ФЗ) [Принят Государственной Думой 8 дек. 1995 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

83. О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю за использованием специализированными некоммерческими организациями, которые осуществляют деятельность, направленную на обеспечение проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, средств, полученных в качестве государственной поддержки, муниципальной поддержки капитального ремонта, а также средств, полученных от собственников помещений в многоквартирных домах, формирующих фонды капитального ремонта на счете (счетах) указанных специализированных некоммерческих организаций : постановление Правительства Российской Федерации от 28 нояб. 2013 г. № 1092 (ред. от 17.08.2020) // ГАРАНТ : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

84. О порядке отнесения имущества автономного или бюджетного к категории особо ценного движимого имущества : постановление Правительства Российской Федерации от 26 июля 2010 г. № 538 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https:// base.garant.ru/198904/ (дата обращения: 24.07.2021).

85. О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (вместе с «Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания») : постановление Правительства Российской Федерации от 26 июня 2015 г. № 640 (ред. от 27.05.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

86. О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения : приказ Минфина России от 28 июля 2010 г. № 81н (ред. от 30.10.2018) (Зарегистрировано в Минюсте России 23.09.2010 № 18530) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www. consultant.ru/document/cons_doc_LAW_105099/ (дата обращения: 29.10.2018).

87. Об автономных учреждениях : Федер. закон от 3 нояб. 2006 г. № 174-ФЗ (ред. от 02.07.2021 № 351-ФЗ) [Принят Государственной Думой 11 окт. 2006 г.

: одобрен Советом Федерации 27 окт. 2006 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

88. Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества : приказ Минфина России от 30 сент. 2010 г. № 114н (ред. от 26.12.2018) (Зарегистрировано в Минюсте России 22.11.2010 № 19015) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

89. Об условиях и порядке формирования задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания : постановление Правительства Российской Федерации от 18 марта 2008 г. № 182 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://base.garant.ru/5757602/ (дата обращения: 10.08.2021).

90. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 1 дек. 2010 г. № 157н (ред. от 14.09.2020) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2010 № 19452) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

91. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации : приказ Минфина России от 28 дек. 2010 г. № 191н (ред. от 11.06.2021) (Зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 № 19693) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

92. Об утверждении Методики проведения специальной оценки условий труда, Классификатора вредных и (или) опасных производственных факторов, формы отчета о проведении специальной оценки условий труда и инструкции по ее заполнению : приказ Минтруда России от 24 янв. 2014 г. № 33н (ред. от

27.04.2020) (Зарегистрировано в Минюсте России 21.03.2014 № 31689) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

93. Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля : приказ Минфина России от 7 сент. 2016 г. № 356 (ред. от 30.11.2018) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_204594/ (дата обращения: 12.07.2020).

94. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 23 дек. 2010 г. № 183н (ред. от 30.10.2020) (Зарегистрировано в Минюсте России 04.02.2011 № 19713) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

95. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 6 дек. 2010 г. № 162н (ред. от 28.10.2020) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.01.2011 № 19593) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

96. Об утверждении Положения о проведении учредительного контроля деятельности муниципальных образовательных организаций : приказ Комитета Администрации города Яровое по образованию от 24 нояб. 2016 г. № 205 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://komitet.ucoz.net/load/o_ komitete/ normativnye_dokumenty/prikaz_205_ot_24_10_2016_ob_utverzhdenii_polozhenija_o_provedenii_uchreditelnogo_kontrolja/5-1-0-805 (дата обращения: 20.01.2019).

97. Об утверждении Положения об осуществлении федеральными органами исполнительной власти функций и полномочий учредителя федерального автономного учреждения : постановление Правительства Российской Федерации от 10 окт. 2007 г. № 662 (ред. от 28.02.2019, с изм. от 06.09.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

98. Об утверждении Положения об учредительном контроле деятельности муниципальных образовательных учреждений городского округа «город Якутск», подведомственных управлению образования окружной администрации города

Якутска : постановление окружной Администрации города Якутска от 14 авг. 2017 г. № 214п [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://docs.cntd.ru/ document/450316517 (дата обращения: 25.08.2021).

99. Об утверждении порядка предоставления информации государственным (муниципальным) учреждением, ее размещения на официальном сайте в сети Интернет и ведения указанного сайта : приказ Минфина России от 21 июля 2011 г. № 86н (ред. от 17.12.2015) (Зарегистрировано в Минюсте России 11.10.2011 № 22013) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

100. Об утверждении Порядка создания, организации изменения типа и ликвидации федеральных государственных учреждений и внесения в них изменений : постановление Правительства Российской Федерации от 26 июля 2010 г. № 539 (ред. от 28.06.2021) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

101. Об утверждении Правил опубликования отчетов о деятельности автономного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества : постановление Правительства Российской Федерации от 18 окт. 2007 г. № 684 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/ document/cons_ doc_LAW_ 71975/ (дата обращения: 04.09.2021).

102. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы» : приказ Минфина России от 27 февр. 2018 г. № 32н (ред. от 16.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 18.05.2018 № 51122) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

103. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Влияние изменений курсов иностранных валют : приказ Минфина России от 30 мая 2018 г. № 122н (ред. от 10.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 29.06.2018 № 51487) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

104. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского

учета и отчетности организаций государственного сектора» : приказ Минфина России от 31 дек. 2016 г. № 256н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=118262-prikaz_minfina_ rossii_ot_31.12.2016__256n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_dlya_organizatsii_gosudarstvennogo_sektora_kontseptualnye_osnovy_bukhga (дата обращения: 12.08.2021).

105. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства» : приказ Минфина России от 31 дек. 2016 г. № 257н (ред. от 25.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46518) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

106. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда» : приказ Минфина России от 31 дек. 2016 г. № 258н (ред. от 25.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 04.05.2017 № 46606) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

107. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Обесценение активов» : приказ Минфина России от 31 дек. 2016 г. № 259н (ред. от 13.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46520) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

108. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» : приказ Минфина России от 31 дек. 2016 г. № 260н (ред. от 13.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46519) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

109. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» : приказ Минфина России от 30 дек. 2017 г. № 274н (ред. от 19.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 18.05.2018 № 51123) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

110. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «События после отчетной даты» : приказ Минфина России от 30 дек. 2017 г. № 275н (ред. от 19.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 18.05.2018 № 51124) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

111. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Отчет о движении денежных средств» : приказ Минфина России от 30 дек. 2017 г. № 278н (ред. от 13.12.2019) (Зарегистрировано в Минюсте России 26.03.2018 № 50501) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

112. Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» : приказ Минфина России от 21 нояб. 2019 г. № 196н (ред. от 01.09.2021) (Зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 № 56863) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

113. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению : приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н (ред. от 15.06.2020) (Зарегистрировано в Минюсте России 02.06.2015 № 37519) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – Режим доступа: по подписке.

114. Об утверждении формы предложения о создании автономного учреждения путем изменения типа, существующего государственного или муниципального учреждения : постановление Правительства Российской Федерации от 28 мая 2007 г. № 325 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_68649/23412bbc30796b7a3f433727df387f7b9ffeb25b/ (дата обращения: 25.08.2021).

115. Образцы бланков документов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216461/c238260a7b929adad4bbd12d1fe95dad6ddd5d5b/ (дата обращения: 04.07.2021).

116. Отчетность бюджетных и автономных учреждений : монография / В. В. Панков, Л. П. Воробьева, Л. А. Чайковская, В. Л. Кожухов [и др.]. – М. : Аудитор, 2014. – 564 с.

117. Панков, В. В. Институциональные подходы к внедрению практик внутреннего контроля / В. В. Панков, Л. А. Чайковская, В. Л. Кожухов // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 6. – С. 133–138.

118. Парамонова, Л. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта / Л. Парамонова // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2012. – № 2. – С. 362–365.

119. Пашков, Р. В. Внутренний контроль в публичном секторе : монография / Р. В. Пашков, Ю. Н. Юденков. – М. : Русайнс, 2016. – 310 с.

120. Петров, А. М. Проблемы, обусловливающие невозможность реализации эффективного контроля за расходованием бюджетных средств, направленных на осуществление федеральных проектов / А. М. Петров // Экономические науки. – 2021. – № 194. – С. 127–130.

121. Плоскова, Н. С. Развитие методического обеспечения производственного управленческого учета и анализа / Н. С. Плоскова, Е. В. Прокофьева // Управленческий учет. – 2021. – № 4-2. – С. 391–399.

122. Порфирьева А. В., Серебрякова Т. Ю. Внутренний контроль: методология сквозного контроля автономных учреждений : монография. – М. : Инфра-М, 2016. – 150 с.

123. Разработка внутрифирменного стандарта «Организация системы внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» : монография / Т. В. Каковкина. – М. : Русайнс, 2016. – 234 с.

124. Родина, Л. А. К вопросу о внутреннем контроле в системе управления затратами / Л. А. Родина, О. В. Кучеренко, В. В. Завадская // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2013. – № 2. – С. 189–192.

125. Серебрякова, Т. Ю. Об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества / Т. Ю. Серебрякова // Современные проблемы науки и образования. – 2013. – № 5.

126. Серебрякова, Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография / Т. Ю. Серебрякова. – М. : Инфра-М, 2016. – 328 с.

127. Серчугина, О. М. Организация системы внутреннего контроля на основе закона Сарбейнса – Оксли : автореф. дис. канд. экон. наук. – СПб., 2014. – 19 с.

128. Современные подходы к организации внутреннего и внешнего контроля экономическими субъектами / Н. А. Каморджанова, О. М. Серчугина, А. С. Акимов, Л. А. Свиридова, О. М. Бабкина [и др.] : монография. – М., 2021. – 500 с.

129. Стандарт CobiT. Управление и аудит информационных технологий. Особенности проведения внешнего аудита ИТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.jetinfo.ru/standart-cobit-upravlenie-i-audit-informaczionny-tehnologij-osobennosti-provedeniya-vneshnego-audita-it (дата обращения: 06.07.2021).

130. Стандарт ISSAI 5440 «Управление задолженностью в государственных учреждениях» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.yumpu.com/en/document/view/37825314/issai-5440; http://www.intosai.org (дата обращения: 07.06.2021).

131. Старый интитуционализм: классика. Глава 2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://institutional.narod.ru/nureev/ch2.pdf (дата обращения: 09.09.2021).

132. Суглобов, А. Е. Отдельные методологические подходы к организации экономической безопасности предприятий / А. Е. Суглобов, С. А. Хмелев // Russian Journal of Management. – 2018. – Т. 6. – № 3. – С. 11–15.

133. Сучалкина, Е. А. О некоторых вопросах организации внутреннего контроля на предприятии / Е. А. Сучалкина, Е. А. Мальцева // Право, экономика и управление: актуальные вопросы : сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Чебоксары : ООО «Издательский дом «Среда», 2020. – С. 57–60.

134. Текст научной статьи по специальности «Экономика и бизнес» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http:// www.novabank.ru/reports/pol-vnc2; http://www.e-disclosure.ru/portal/ (дата обращения: 10.08.2021).

135. Турищева, Т. Б. Основы формирования, роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений / Т. Б. Турищева // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8-1(85). – С. 1171–1174.

136. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль и аудит: теория и практика применения в финансово-хозяйственной деятельности организации : монография / Т. Б. Турищева. – М. : ИТКОР, 2012. – 132 с.

137. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль показателей деятельности организации по данным отчета о финансовых результатах / Т. Б. Турищева // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов : в 2 частях. – М. : Аудитор, 2017. – С. 382–389.

138. Турищева, Т. Б. Эволюция контроля и его взаимосвязь с бухгалтерским учетом / Т. Б. Турищева // Роль бухгалтерского учета и налогообложения в финансовом развитии бизнеса : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции / под общей редакцией О. Н. Васильевой. – М. – Улан-Батор : Общество с ограниченной ответственностью «Агентство перспективных научных исследований», 2017. – С. 59–63.

139. Турищева, Т. Б. Сходство и отличие внутреннего и внешнего аудита от ревизии. / Т. Б. Турищева, Ю. С. Тутбалина // Современная экономика: инновационные технологии и конкурентоспособность : сборник научных статей. – Люберцы : ООО «Перо», 2014. – С. 85–90.

140. Турищева, Т. Б. Актуальные проблемы экономической безопасности / Т. Б. Турищева, М. А. Тимохин // Современная экономика: инновационные технологии и конкурентоспособность : сборник научных статей. – Люберцы : ООО «Перо», 2014. – С. 85–90.

141. Турищева, Т. Б. Государственный финансовый контроль в России: состояние и пути совершенствования / Т. Б. Турищева // Вестник Российского

государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2009. – № 4 (31). – С. 82–87.

142. Турищева, Т. Б. Развитие государственного аудита в России / Т. Б. Турищева // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2009. – № 10 (37). – С. 63–68.

143. Турищева, Т. Б. Система внутреннего контроля и аудита - необходимость для организации / Т. Б. Турищева // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2010. – № 6 (44). – С. 101–108.

144. Турищева, Т. Б. Рынок аудиторских услуг в России: состояние и тенденции развития / Т. Б. Турищева // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2012. – № 1 (61). – С. 79–85.

145. Турищева, Т. Б. Внутренний аудит: каким он видится сегодня / Т. Б. Турищева // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2010. – № 3 (41). – С. 85–91.

146. Турищева, Т. Б. Система внутреннего контроля и аудита – необходимость для организации / Т. Б. Турищева // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета (РГТЭУ). – 2010. – № 6 (44). – С. 101–108.

147. Турищева, Т. Б. Практика деятельности региональных контрольно-счетных органов и пути улучшения их работы / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2013. – № 12 (226). – С. 27–31.

148. Турищева, Т. Б. Совершенствование внутреннего контроля в розничной торговле с использованием независимой инвентаризации / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2013. – № 5 (219). – С. 26–31.

149. Турищева, Т. Б. Практика деятельности региональных контрольно-счетных органов и пути улучшения их работы / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2013. – № 12 (226). – С. 27–31.

150. Турищева, Т. Б. Практика осуществления контрольной деятельности за саморегулируемыми организациями аудиторов / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2014. – № 6 (232). – С. 27–32.

151. Турищева, Т. Б. Институциональные аспекты государственного финансового контроля в России / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2014. – № 11 (237). – С. 24–31.

152. Турищева, Т. Б. Внедрение международных стандартов аудита в России / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2015. – Т. 1. – № 12. – С. 12–17.

153. Турищева, Т. Б. Внутренний управленческий контроль деятельности организации по данным отчета о финансовых результатах / Т. Б. Турищева, А. В. Лобачев // Аудитор. – 2016. – Т. 2. – № 10. – С. 11–17.

154. Турищева, Т. Б. Об особенностях организации бухгалтерского учета и контроля в автономных образовательных учреждениях в условиях реформирования / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2016. – Т. 2. – № 6. – С. 28–37.

155. Турищева, Т. Б. Формирование системы внутреннего контроля (СВК) в российских условиях / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. – № 3 (20). – С. 351–354.

156. Турищева, Т. Б. Эволюция контроля и его роль в современных условиях / Т. Б. Турищева //Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2017. – № 9. – С. 38–41.

157. Турищева, Т. Б. Практические аспекты формирования и разработки в автономных учреждениях отдельных элементов внутреннего контроля / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 3 (24). – С. 288–291.

158. Турищева, Т. Б. Особенности учета затрат в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 6 (95). – С. 823–826.

159. Турищева, Т. Б. Специфика учета затрат в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т. 2. – № 12. – С. 72–77.

160. Турищева, Т. Б. Роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений / Т. Б. Турищева // Аудитор. – 2018. – Т. 4. – № 2. – С. 11–15.

161. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль в системе экономической безопасности автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2018. – № 8. – С. 48–52.

162. Турищева, Т. Б. Информационное обеспечение внутреннего контроля автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 4 (25). – С. 319–321.

163. Турищева, Т. Б. Система сбалансированных показателей как инструмент оценки операционной эффективности внутреннего контроля автономных учреждений / Т. Б. Турищева // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 5. – С. 141–144.

164. Турищева, Т. Б. Специфика учета затрат в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева // Учет и контроль. – 2019. – № 2 (40). – С. 28–35.

165. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль как элемент предупреждения нарушений в учете бюджетного учреждения / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2019. – Т. 8. – № 3 (28). – С. 375–377.

166. Турищева, Т. Б. Анализ выполнения сметы как способ эффективного контроля использования бюджетных средств автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2020. – № 11. – С. 70–73.

167. Турищева, Т. Б. Мониторинг и оценка эффективности бюджетных программ как составляющие ресурсного цикла автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. – 2020. – № 4. – С. 154–158.

168. Турищева, Т. Б. Процедуры анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств автономными учреждениями / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 4 (33). – С. 378–380.

169. Турищева, Т. Б. Особенности проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева, Л. А. Чайковская

// Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 3 (32). – С. 373–377.

170. Турищева, Т. Б. К вопросу о видах контроля деятельности автономных учреждений / Т. Б. Турищева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2020. – Т. 3. – № 3. – С. 87–94.

171. Турищева, Т. Б. Планирование проведения внутреннего аудита в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева, Л. А. Чайковская // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2020. – № 7. – С. 95–98.

172. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль и внутренний аудит в государственных учреждениях в условиях имплементации международных стандартов / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 1 (30). – С. 344–346.

173. Турищева, Т. Б. Методическое обеспечение внутреннего контроля деятельности автономных учреждений / Т. Б. Турищева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 4. – № 4 (112). – С. 96–101.

174. Турищева, Т. Б. Особенности внедрения внутреннего аудита в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – Т. 10. – № 2 (35). – С. 361–363.

175. Турищева, Т. Б. Бюджетирование как средство контроля за использованием финансовых ресурсов образовательного автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 6 (131). – С. 960–962.

176. Турищева, Т. Б. Внутренний контроль как инструмент обеспечения экономической безопасности автономного учреждения / Т. Б. Турищева // Учетно-контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики: межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. – М. : КноРус, 2019. – С. 385–390.

177. Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55), утвержденное Американским институтом дипломированных бухгалтеров (The American Institute of Certified Public

Accountants‘ Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit), с внесенными позднее изменениями (SAS 78) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://unecon.ru/sites/default/files/ dissserchuginaom.pdf. (дата обращения: 03.03.2021).

178. Федченко, Е. А. Совершенствование методического обеспечения анализа бюджетной эффективности / Е. А. Федченко, Н. А. Казакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 15 (366). – С. 11–18.

179. Федченко, Е. А. Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями : дис. … д-ра экон. наук. – М., 2017. – 427 с.

180. Федченко, Е. А. Оценка и контроль эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений : монография / Е. А. Федченко. – М. : Инфра-М, 2016. –347 с.

181. Федченко, Е. А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-sistemy-pokazateley-effektivnosti-ispolzovaniya-byudzhetnyh-sredstv (дата обращения: 10.08.2021).

182. Федченко, Е. А. Финансирование государственных (муниципальных) учреждений: правовые и бухгалтерские аспекты / Е. А. Федченко // Сибирская финансовая школа: АВАЛЬ. – 2011. – № 1. – С. 46–50.

183. Финансовый контроль в государственном секторе экономики / Д. А. Ендовицкий, С. В. Головин, К. Н. Васильева [и др.] : монография. – Воронеж, 2021. – С. 234.

184. Хоружий, Л. И. Организация внутреннего контроля в системе обеспечения производственной безопасности агроформирований / Л. И. Хорунжий, Ю. Н. Катков, Д. М. Полетаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 1. – С. 48–58.

185. Хосиев, Б. Н. Контроль и оценка организации бухгалтерского учета на предприятиях АПК / Б. Н. Хосиев, К. А. Боцоева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 3. – С. 33–38.

186. Чайковская, Л. А. Стандарты экономического субъекта в целях упорядочения системы внутреннего контроля организации / Л. А. Чайковская // Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире. – 2015. – № 11-2. – С. 4–8.

187. Чайковская, Л. А. Эффективный внутренний контроль и факторы, оказывающие на него влияние / Л. А. Чайковская // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 1. – С. 170–176.

188. Электронный ресурс. – Режим доступа: http://www.portal.iv-edu.ru/polozhenia_o_otkrytosti.pdf (дата обращения: 23.01.2021).

189. Электронный ресурс. – Режим доступа: http://wwwPandia.ru/text/80/056/15282php. (дата обращения: 03.03.2021).

190. Albach, H. Controlling-Systeme: Erne Eintuhrung m Gmndlagen, Komponenten und Methoden des Controllings / H. Albach, R. Schwarz. – Wiesbaden. – 2002. – 468 p.

191. Allweyer, T. Geschaftsprozessmanagement – Strategic, Entwurf, Implementierung, Controlling / T. Allweyer. – Herdecke / Bochum, 2005. – 429 p.

192. Anh, T. C. Factors Influencing the Effectiveness of Internal Control in Cement Manufacturing Companies / T. C. Anh, L. H. Tran Thi, H. P. Quang, T. T. Thi // Management Science Letters. – 2020. – N 10 (1). – P. 133–142 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: file:///C:/Users/Osyanin.DN/Downloads/Factors-influencing-the-effectiveness-of-internal-control-in-cement-manufacturing-companiesManagement-Science-Letters.pdf (дата обращения: 01.09.2021).

193. Sadykova, T. M. The Objects of Professional Accounting Judgements in the System of Economic Security / T. M. Sadykova, Yu. V. Predeus // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2015. – № 4 (58). – С. 153–156.

194. Schultz, V. Basiswissen Controlling. Instrumente fur die Praxis / V. Schultz. – Miinchen, 2010. – 251 p.

195. Becker, J. Der Prozess im Fokus / J. Becker, D. Kahn; in: J. Becker, M. Kugeler, M. Rosemann (Hrsg.): Prozessmanagement: Ein Leitfaden zur prozessorientiertenOrganisationsgestaltung. – Berlin / Heidelberg, 2003. – P. 3.

196. Benson, A. Qualitaisstdgerung in komplexen Entwicklungsprojekten durch prozessbegleitende Kennzahlensysteme – Vorgehen zur Herleitung, Einfuhrung und An wen dung / A. Benson. – Gottingen, 2007. – 169 p.

197. Kupper, H.-U. Controllig / H.-U. Kupper. – 3. Aufl. – Stuttgart, 2001. – 512 p.

198. Kornchai, Phornlaphatrachakorn, Khajit, Na Kalasindhu. Internal Control Effectiveness and Business Survival: Evidence from Thai Food Businesses / Phornlaphatrachakorn Kornchai, Na Kalasindhu Khajit // Journal of Asian Finance, Economics and Business. – 2020. – Vol. 7. – N 12. – P. 927–939 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://koreascience.or.kr/article/JAKO202034651879484.pdf (дата обращения: 01.09.2021).

199. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20 Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf (дата обращения: 01.02.2021).

200. The Update COSO-Internal Control Framework [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/ Updated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf (дата обращения: 14.12.2020).

201. 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. – N 12. – P. 2353–2357.

202. Turishcheva, T. B. Methodological Support for Internal Control of Autonomous Institutions / T. B. Turishcheva, R. G. Akhmadeev, O. Bykanova, N. Nastasyuk // International Journal of Applied Exercise Physiology. – 2020. – Vol. 9 – N 4. – P. 53–61.

203. 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.] // International Journal of Pharmaceutical Research. – 2020. – Vol. 12. – No Suppl.ry 1. – P. 2027–2036.

204. Chaykovskaya, L. A. 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. – Issue 1. – P. 163–171.

205. Li, X. The Effectiveness of Internal Control and Innovation Performance: an Intermediary Effect Based on Corporate Social Responsibility // Plos one. – 2020. – Vol. 15 (6) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0234506 (дата обращения: 01.09.2021).

206. Dimitrijevic, D. The role of a company's internal control system in fraud prevention / D. Dimitrijevic, V. Milovanovic, V. Stancic // e-Finanse. – 2015. – Vol. 11. – N 3. – P. 34–44.

207. Maijoor, S. The Internal Control Explosion / S. Maijoor // International Journal of Auditing/ – 2000. – N 4 (1). – P. 101–109.

208. Vazquez-Bustelo, D. Agility Drivers, Enablers and Outcomes: Empirical Test of an Integrated Agile Manufacturing Model / D. Vazquez-Bustelo, L. Avella, E. Fernandez // Int J Oper Prod Manag. – 2007. – N 27 (12). – P. 1303–1332.

209. Eschenbach, R. Controlling Professionell : 2nd ed. / R. Eschenbach, H. Siller. – Stuttgart, 2011. – 407 p.

210. Ebel, B. Qualitatsmanagement: Konzepte des Quahtatsmanagements, Organisation und Fuhrung. Ressourcenmanagement und Wertschopfiing / B. Ebel. – Heme / Berlin, 2001. – P. 299.

211. Feldmayer, J. Marktorientiertes Prozessmanagement / J. Feldmayer, W. Seidenschwarz. – Munchen, 2005. – P. 21.

212. Feldbriigge, R. Prozessmanagement Leicht Gemacht / R. Feldbriigge, B. Brecht-Hadraschek. – Heidelberg, 2005. – P. 14.

213. Ossadnik, W. Controlling Nuttelstandischer Untemehnien. Empmscher Status Quo und Handlungsempfehlungen / W. Ossadnik, E. van Lengerich, D. Barklage // Springer-Verlag Berlin Heidelberg. – 2010. – 198 p.

214. Pfeifer, T. Warm Lohnt Six Sigma? Rentabihtat von Six Sigma und Qualitats Management Systemen / T. Pfeifer, W. ReiBiger, C. Canales // QZ, Qualitat und Zuverlassigkeit. – 2003. – N 11. – P. 1098–1100.

215. Hassig, K. Prozessmanagement: Erfolgreich Durch Effiziente Strukturen / K. Hassig. – Zurich, 2000. – 304 p.

216. Hammer, M. The Process Audit / M. Hammer // Harvard Business Review. –2007. – N 4. – P. 111–123.

217. Internal Control Effectiveness – a Clustering Approach Länsiluoto A. A, Jokipii A. B., Eklund [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/288904530_Internal_control_effectiveness_-_a_clustering_approach (дата обращения: 01.09.2021).

218. Rameshwar, Dubey. Agile Manufacturing: Framework and its Empirical Validation / Dubey Rameshwar, Angappa Gunasekaran // Int J Adv Manuf Technol. – 2015. – P. 2147–2157.

Приложение А
(справочное)
Характеристики определений внутреннего контроля

Таблица А.1

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
Li Xiao, 2020 год	Внутренний контроль	«Li Xiao рассматривает влияние внутреннего контроля на результативность инновационной деятельности с двух точек зрения: – теории продвижения внутреннего контроля; – парадокса внутреннего контроля. С точки зрения теории продвижения внутреннего контроля необходимо усиливать предварительный контроль, так как он позволит снизить риски. С другой стороны, страхование от рисков и стремление их снизить может приводить к отказу от многих управленческих решений в области инновационной деятельности» [205]
Phornlaphatra-chakorn K., 2020 год	Эффективность внутреннего контроля	«Эффективность внутреннего контроля оказывает значительное влияние на повышение производительности и выживание бизнеса. Кроме того, повышение производительности явно опосредует взаимосвязь между эффективностью внутреннего контроля и выживанием бизнеса. Таким образом, эффективность внутреннего контроля может повысить устойчивое конкурентное преимущество фирм, их высокую производительность и долгосрочное выживание» [198]
Anh T. C., 2020 год	Факторы, влияющие на эффективность внутреннего контроля	«Факторы, влияющие на эффективность внутреннего контроля: 1) контрольная среда; 2) оценка рисков; 3) информация и коммуникация; 4) контрольные мероприятия; 5) мониторинг эффективности внутреннего контроля на цементных компаниях» [192]
Länsiluoto A., 2016 год	Контроль	«Структура и эффективность контроля измеряются на основе оценки руководства, а не с использованием заявленных существенных недостатков, как это делается в большинстве исследований» [217]
Dimitrijevic D., 2015 год	Система внутреннего контроля	«Согласно Международным стандартам аудита, система внутреннего контроля должна быть основой каждого плана развития компании, который должен помочь ей правильно организовать и контролировать всю свою деятельность» [206]
Maijoor S. , 2000 год	Внутренний контроль	«Исследование внутреннего контроля охватило различные аспекты концепций бухгалтерского учета на разных организационных уровнях, ему не хватает

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
		состав. Его обзор показывает, что это отсутствие структуры и ограниченная возможность для «взаимного обогащения» между различными исследовательскими потоками все еще проблематично в поле. Ему удалось выделить несколько разных потоков, которые анализируют концепцию внутреннего контроля» [207]
Ивашечкина Л. Г. 2021 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности; в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета» [38]
Мукалин А. А., 2021 год	Внедрение системы внутреннего контроля	«Внедрение системы внутреннего контроля позволяет не только дать объективную и полноценную оценку эффективности, правомерности и безопасности финансово-хозяйственной деятельности, но и выявить ключевые риски и своевременно принять меры для минимизации их негативных последствий, что позволяет свести потери к минимуму. Для российской действительности, в условиях постоянных изменений в нормативно-правовой сфере, внутренний контроль способен сыграть ключевую роль в обеспечении защиты интересов собственников» [70]
Ильина О. В., 2021 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль – это процесс управления данными бизнес-систем, а также процессов для минимизации и в дальнейшем полном сокращении рисков и неудовлетворительных исходов в организации экономического субъекта. Внутренний контроль как отдельная подсистема бизнеса на сегодняшний день является достаточно необходимой и важной структурой для успешного функционирования организации в целом. Основываясь на данные статистики и практики во многих экономических субъектах структура внутреннего контроля не развита или отсутствует, что ведет к потерям и убыткам. Данное подразделение бизнеса, что осуществляет контроль, дает достаточно уверенную базу для успешного ведения бизнеса. Внутренний контроль направлен на улучшение качества организации, но не может гарантировать существенных улучшений» [40]
Гайворонский А. Д., 2021 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль должен быть направлен на обеспечение законной деятельности, поддержание безопасности активов и надежности представленной

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
		финансовой информации, повышение эффективности и результативности инновационных операций. Для этого служба внутреннего контроля должна осуществлять взаимосвязь между хозяйствующим субъектом и всеми заинтересованными сторонами» [26]
Мальцева Е. А., 2021 год	Система внутреннего контроля	«Система внутреннего контроля является контролирующей системой, которая осуществляет мониторинг, контроль и оценку рисков субъекта. А система внутреннего аудита направлена на выявление фактов нарушений, анализ качества контроля и осуществление оптимизации хозяйственных операций экономического субъекта» [62]
Гердт Е. В., 2021 год	Внутренний контроль	«В свою очередь внутренний контроль является действенным средством выявления и предотвращения предпринимательских рисков организации. Система внутреннего контроля и управления рисками – это два взаимосвязанных инструмента современного управления бизнесом, и грамотное применение этих двух инструментов является залогом эффективного и устойчивого функционирования организации в соответствии с поставленными целями» [29]
Агеева О. А., 2021 год	система внутреннего контроля	«Важнейшим звеном, позволяющим обеспечить экономическую безопасность на уровне предприятия, является система внутреннего контроля. Внутренний контроль представляет собой не только одну из основных функций управления, но и эффективный инструмент обеспечения экономической безопасности предприятия путем регулярной проверки и мониторинга реальности, законности и эффективности фактов хозяйственной жизни экономического субъекта. Вышесказанное определяет актуальность темы исследования» [1]
Сучалкина Е. А., 2020 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль является важной составляющей в деятельности любого предприятия, поскольку он обеспечивает систему управления информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. В результате внутренний контроль становится действенным средством в стабилизации экономики отдельно взятого хозяйствующего субъекта» [123]
Галицкая Ю. Н., 2020 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль – это процесс достижения основополагающих целей в части сохранности имущества организации, являющийся результатом планового управления, организации мониторинга во всех видах деятельности компании в целом и ее структурных подразделений. Контроль определяет законность хозяйственной деятельности и ее экономическую целесообразность» [27]
Бобошко В. И., 2020 год	Внутренний контроль	«Под внутренним контролем понимается совокупность принятых руководством мер по обеспечению планирования, организации и

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
		мониторинга деятельности предприятия. То есть это те действия органа управления, которые позволяют эффективно и правильно организовать хозяйственную деятельность. Внутренний контроль представляет собой процесс обеспечения сохранности активов организации и надежности бухгалтерских записей» [14]
Бобошко В. И., 2019 год	Контроль	«Контроль рассматривается при этом как деятельность по проверке информации на ее соответствие действительности, по выявлению искажений, если таковые имеются, а также установлению причин таких отклонений. Контроль на государственном уровне осуществляется в форме административного и финансового контроля, финансовый, в свою очередь, чаще всего реализуется как аудит. Большая роль в системе управления организациями отведена внутреннему аудиту, необходимость которого объясняется: во-первых, обеспечением эффективности процессов, происходящих в организации; во-вторых, получением независимой и достоверной информации о состоянии дел в организации» [14]
Михеев В. В., 2017 год	Внутренний контроль	«Внутренний контроль – комплексный процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели: ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом; исполнение обязательств подотчетности; соблюдение применимого законодательства и инструкций; защита ресурсов от утраты, нецелевого использования и повреждения. (Стандарт INTOSAI GOV 9100 Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе. 21 января 2020). Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и другим персоналом организации, направленный на обеспечение разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности. Внутренний контроль» (Интегрированная модель. COSO) [67]
Малицкая В. Б., 2017 год	Система внутреннего контроля	«Согласно МСА (ISA) 315 «Оценка рисков существенного искажения», система внутреннего контроля (СВК) может быть представлена процессом, организованным собственниками предприятия и его представителями, а также другими сотрудниками, представляющая информацию о достижении

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
		поставленной цели и т. д.» [61]
Порфирьева А. В.	Функция управле-ния и система	«Система организационных мер и непрерывно осуществляемых контрольных действий» [81]
Серебрякова Т. Ю.	Внутренний контроль	«Независимая от внешнего влияния деятельность хозяйствующего субъекта или органа управления по проверке и оценке своей работы, проводимую им в собственных интересах» [116]
Чайковская Л. А.	Внутренний контроль	«Внутренним контролем в данном случае выступает процесс, направленный на получение уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает эффективность и результативность своей деятельности, достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, соблюдение применимого законодательства» [181]
Богданович И. С., Соболева О. А.	Система мер, организованны х руководством	«Система контрольных мер, нацеленных на эффективное выполнение всеми сотрудниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль направлен на соблюдение законности этих операций и их экономическую целесообразность» [15]
Родина Л. А., Кучеренко О. В., Завадская В. В.	Совокупность организационн ой структуры, методик и процедур (система)	«Система внутрифирменного контроля экономического субъекта представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности» [114]
Парамонова Л.	Функция управления экономическим субъектом	«Внутренний контроль хозяйствующего субъекта является одной из функций управления и состоит в наблюдении за экономическими объектами и процессами с целью проверки соответствия состояния дел действующему законодательству РФ, нормативным актам, а также договорам. Система внутреннего контроля может иметь подсистемы: административного; правового; кадрового; бухгалтерского; налогового; финансового и технического (технологического) контроля» [77]
Хосиев Б. Н., Боцоева К. А.	Функция управления	«Проверка финансово-хозяйственной деятельности субъектов функционирования, предупреждающая правонарушения и злоупотребления, недопущения хищений, порчи, недостач» [180]
Игошина Ю. А.	Отдельная функ-ция управления и группировка ВК по классификаци-онным	«Отдельная функция управления, но интегрируется с системой управленческого учета, что подтверждено теорией и практикой» [39]

Ф.И.О. автора	Определяющий признак ВК	Определение ВК
	признакам	
Калиничева Р. В., Шохнер А. В.	Совокупность организационн ых мер, методик и процедур	«Совокупность организационных мер, методик и процедур для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации» [43]
Булаев С.	Процесс управления деятельностью	«Процесс управления деятельностью с целью эффективного и результативного использования бюджетных ресурсов, сохранности его финансовых и нефинансовых активов, соблюдения законодательных требований и представления достоверной отчетности» [16]
Мокрецова Г. В.	Система постоянного наблюдения и проверки работы	«Система постоянного наблюдения и проверки работы в целях снижения рисков в деятельности и управлении экономическим субъектом. Внутренний контроль является неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления» [68]
Бурцев В. В.	Система и этап процесса управления	«Система, входящая в систему управления, состоящая из ряда элементов. Внутренний контроль в достаточно узком смысле – один из этапов процесса управления» [18; 19]
Белобжецкий И. А.	Самостоятельн ая функция управления	«Управленческая функция особой сферы действия и специфики в части внутреннего контроля» [12]
Андреев В. Д.	Система	«Система «контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса» [7]
Андреев В. Д., Черемшанов С. В.	Форма контроля	«Самостоятельная форма контроля» [7]
Мельник М. В.	Функция управления и система	«Функция постоянного наблюдения, управления и контроля в целях обоснованности бизнес решений, направленная на выявление проблем финансово-хозяйственной деятельности» [64]
Кисилевич Т. И.	Система	«Контролирующая финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта в целом» [48]
Данилевский Ю. А., Мезенцева Т. М., Штейнман М. Я.	Проверка	«Систематическая проверка всеми должностными лицами и общественными организациями предприятия в пределах своей компетенции» [34]
Макальская А. К.	Система	«С составе системы процессы бухгалтерского учета, контрольной среды и отдельные средства контроля» [59]
Видяпин В. И., Барсукова И. Н.	Система	«Системная совокупность процессов» [24]

Приложение Б
(справочное)
Процедурные аспекты внутреннего контроля автономного учреждения

Таблица Б.1

Процедуры	Определение
1. Документальное оформление	Правильное документирование операций и их учет заключаются в процедурах фиксации информации об операциях и подведении итогов в документах и учетных регистрах с соблюдением требований полноты, своевременности документального оформления и отражения в учете совершенных операций
2. Подтверждение соответствия между объектами	При принятии первичных учетных документов к бухгалтерскому учету должна проводиться проверка их оформления на соответствие требованиям законодательства
3. Санкционирование хозяйственных операций	Подтверждает правомочность совершения операций и должна выполняться персоналом более высокого уровня квалификации, чем исполнитель этой операции
4. Сверка данных	Проводится с целью выявления возможных расхождений в данных учета и отчетности
5. Разграничение полномочий	С целью уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений полномочиями по подготовке первичных учетных документов, санкционированию (авторизации) хозяйственной операции и отражению результатов хозяйственных операций в бухгалтерском учете, как правило, должны возлагаться на разных лиц на ограниченный период
6. Физический контроль	Обеспечение сохранности активов и бухгалтерских записей достигается наиболее эффективными методами защиты – физическими мерами контроля
7. Надзор	Предполагает оценку достижения поставленных целей или показателей
8. Процедуры, направленные на минимизацию риска	– оценка риска, на минимизацию последствий которого направлен внутренний контроль; – наименование процесса, который подвержен риску; – описание и классификация процедуры внутреннего контроля, посредством осуществления которой минимизируются последствия риска; – ссылка на регламент осуществления процедуры внутреннего контроля; – подбор исполнителя процедуры внутреннего контроля и документов, на основании которых осуществляется процедура внутреннего контроля и т. д.

Приложение В
(рекомендуемое)
Систематизация положений нормативно-правовых актов

Таблица В.1

Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Понятие «учреждение», понятие «государственное учреждение и муниципальное учреждение» Право оперативного управления	«Определены назначение и функции учреждений (ГК РФ, ст.123.21); классифицированы государственные учреждения; разграничены функции бюджетных, автономных и казенных учреждений (ГК РФ ст. 123.22); детализированы способы и источники финансирования государственных и муниципальных учреждений (ГК РФ ст. 296); детализированы права учреждений и казенных предприятий в отношении закрепленного имущества, в отношении которого ими осуществляются функции оперативного управления, владения, использования (ГК РФ ст. 298)» [33]
Субсидии бюджетным и автономным учреждениям. Государственное (муниципальное) задание	«Детализированы источники финансового обеспечения деятельности автономного учреждения (БК РФ ст.78.1 – предоставление субсидий на выполнение заданий); раскрыты элементы и механизмы реализации государственного (муниципального) задания (БК РФ ст. 69.2)»
Некоммерческая организация. Типы государственных, муниципальных учреждений	«Определено назначение, виды и механизмы функционирования некоммерческих организаций; определен состав государственных, муниципальных учреждений, в качестве которых выступают автономные, бюджетные и казенные; раскрыта роль и функции учредителя, реализуемые в отношении государственного учреждения (ФЗ № 7 от 12.01.1996 г., ст. 9.1, ст. 9.2)» [167]
Понятие «автономные учреждения». Учредитель автономного учреждения	«Определены принципы и раскрыты механизмы функционирования автономных учреждений» [169]
Имущество автономного учреждения	«Детализирован состав имущества автономного учреждения, определены критерии движимого имущества и особо ценного движимого имущества» [85]
Создание автономного учреждения	«Раскрыт состав документации, формируемой при изменении типа действующего государственного или муниципального учреждения, представлена форма рабочей документации, содержащей предложение о создании автономного учреждения» [84]

Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Формирование государственного задания	«Раскрыты требования к процессу формирования государственного задания. Определены подходы к оценке финансового обеспечения выполнения государственного задания» [87]
План финансово-хозяйственной деятельности	«Определен состав обязательных элементов и реквизитов плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения. Сформированы требования к процедурам его формирования и представления» [94]
Отчетность автономного учреждения	«Регламентированы требования к составу и содержанию отчетности автономного учреждения. Сформированы требования к процедурам формирования и представления отчетности автономного учреждения» [89]
Задание учредителя в отношении автономного учреждения	«Регламентированы требования к составу и содержанию заданию учредителя в отношении автономного учреждения. Сформированы требования к процедурам формирования и представления задания учредителя в отношении автономного учреждения. Определены подходы к оценке финансового обеспечения выполнения задания учредителя» [82]
Реорганизация автономных учреждений	«Раскрыты требования к процессам реорганизации автономных учреждений в бюджетное или казенное. Детализирован состав документации, отражающей процессы, связанные с изменением типа и ликвидацией федеральных государственных учреждений» [86]
Первичные документы и регистры бухгалтерского учета	«Определено назначение форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета. Определен состав документации, относящейся к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета. Раскрыты требованию к первичным учетным документам и регистрам бухгалтерского учета» [93]
Нормативные затраты	«Раскрыта сущность и содержание нормативных затрат. Определены методические подходы к учету затрат в образовательных учреждениях. Детализированы элементы методики расчета нормативных затрат на оказания государственных услуг» [66]

Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни	«Определена необходимость организации внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни на уровне экономических субъектов независимо от вида деятельности, форм собственности и отраслевой принадлежности. Определена нормативная база, регламентирующая порядок осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни в организациях бюджетной сферы, в качестве которой обозначено бюджетное законодательство Российской Федерации о внутреннем финансовом контроле» [172]
Организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни	«Раскрыт состав и содержание компонентов системы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Определены функции, цели и задачи внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Сформированы направления использования результатов внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни» [42]
План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений	«Определено назначение плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений. Раскрыта структура плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений. Сформированы принципы отнесения данных о совершенных фактах хозяйственной жизни на счета бухгалтерского учета автономных учреждений» [100]
Единый план счетов бухгалтерского учета	«Определено назначение «Единый план счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений» (далее – Единый план счетов бухгалтерского учета). Раскрыта структура Единого плана счетов бухгалтерского учета. Сформированы принципы отражения данных о совершенных фактах хозяйственной жизни в учетных регистрах в соответствии с Единым планом счетов бухгалтерского учета» [98]
Бухгалтерская отчетность государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений	«Регламентированы требования к составу и содержанию бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений. Сформированы требования к процедурам формирования и представления бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» [92]

Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора	«Раскрыты основные принципы ведения бухгалтерского учета в организациях государственного сектора. Определены объекты бухгалтерского учета в организациях государственного сектора. Сформированы методические подходы к оценке объектов бухгалтерского учета (денежному измерению). Регламентированы требования к составу, содержанию бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора. Детализированы качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора, а также определены допущения подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Раскрыта роль инвентаризации активов и обязательств в процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности» [104]
Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Учет основных средств в организациях государственного сектора	«Определены критерии признания актива в качестве основного средства. Раскрыты порядок ведения бухгалтерского учета основных средств и особенности отражения информации об основных средствах организаций государственного сектора в бухгалтерской (финансовой) отчетности» [105]
Аренда	«Раскрыта сущность и виды арендных отношений организаций государственного сектора. Детализирован порядок ведения бухгалтерского учета операций по аренде и особенности отражения информации об аренде имущества в государственном секторе в бухгалтерской (финансовой) отчетности» [106]
Обесценение активов	«Определены признаки, свидетельствующие об обесценении активов. Сформированы меры, направленные на снижение убытка от обесценения активов» [107]
Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора	«Определен состав и раскрыто содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности для организаций государственного сектора. Детализирован порядок формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора. Определена ответственность субъектов, участвующих в процессе формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора» [108]

Элементы терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях	Значение элементов терминологического аппарата и методического инструментария внутреннего контроля в автономных учреждениях, определенных в НПА
Учетная политика Оценочные значения Ошибки	«Определен состав и раскрыто содержание учетной политики организаций государственного сектора. Раскрыто содержание понятия «оценочные значения» и способы его применения в процессе ведения бухгалтерского учета формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора. Представлена классификация ошибок, возникающих в процессе ведения бухгалтерского учета формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности организациями государственного сектора» [109]
События после отчетной даты	«Определены требования к процессу отражения событий, фактов хозяйственной жизни, произошедших между отчетной датой и датой подписания и (или) принятия бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период, способных оказать существенное влияние на финансовое положение» [110]
Отчет о движении денежных средств	«Установлены требованию к отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора, а именно в отчете о движении денежных средств, информации о движения денежных средств» [111]
Доходы организаций государственного сектора	«Определена структура и раскрыто содержание элементов, относимых в состав доходов организаций государственного сектора. Установлены требования к отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о доходах организаций государственного сектора» [91]
Изменение курсов иностранных валют	«Определен состав объектов бухгалтерского учета, подверженных изменению курсов иностранных валют. Установлен порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, подверженных изменению курсов иностранных валют. Раскрыто методы пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации. Детализированы особенности формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, финансовых результатов деятельности загранучреждений» [96]

Приложение Г
(рекомендуемое)

Предлагаемый перечень контрольных процедур, реализуемых главными распорядителями бюджетных средств по вопросам, связанным с обеспечением соблюдения условий, целей и порядка предоставления субсидий автономным учреждениям

Таблица Г.1

Направленность контрольных процедур, предлагаемых для реализации на уровне ГР (Р) БС	Рекомендуемые контрольные процедуры предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Субъекты реализации контрольной процедуры/ субъекты, ответственные за результат выполнения процесса внутренней бюджетной процедуры
Контроль процедуры формирования и утверждения государственных (муниципальных) заданий в отношении подведомственных государственных (муниципальных) учреждений	Проверка соблюдение требований НПА в ходе формирования государственных (муниципальных) заданий в отношении подведомственных государственных (муниципальных) учреждений	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель ГР(Р)БС
	Проверка соблюдение требований НПА в ходе утверждения государственных (муниципальных) заданий в отношении подведомственных государственных (муниципальных) учреждений	

Направленность контрольных процедур, предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Рекомендуемые контрольные процедуры предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Субъекты реализации контрольной процедуры/ субъекты, ответственные за результат выполнения процесса внутренней бюджетной процедуры
Контроль соблюдения подведомственными получателями субсидий на выполнение государственных (муниципальных) заданий условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении	Получение, систематизация и анализ информации о соблюдении условий предоставления субсидий на выполнение государственных (муниципальных) заданий	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Обобщение результатов анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, полученных в виде субсидий на выполнение государственных (муниципальных) заданий, и формирование отчетной информации руководителю (заместителю руководителя) главного администратора бюджетных средств	
	Формирование перечня управленческих решений и организационных выводов, основанных на результатах анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, полученных в виде субсидий на выполнение государственных (муниципальных) заданий	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель (заместитель руководителя) ГР(Р)БС

Направленность контрольных процедур, предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Рекомендуемые контрольные процедуры предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Субъекты реализации контрольной процедуры/ субъекты, ответственные за результат выполнения процесса внутренней бюджетной процедуры
Контроль процедур составления и представления отчетности о выполнении государственных (муниципальных) заданий подведомственными учреждениями	Проверка достоверности сводной отчетности о выполнении государственных (муниципальных) заданий подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Проверка соблюдения требований НПА о представлении сводной отчетности о выполнении государственных (муниципальных) заданий подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
Контроль соблюдения подведомственными получателями субсидий на иные цели условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении	Получение, систематизация и анализ информации о соблюдении условий предоставления субсидий на иные цели	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Обобщение результатов анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, выделенных на иные цели, и формирование отчетной информации руководителю (заместителю руководителя) главного администратора бюджетных средств	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Формирование перечня управленческих решений и организационных выводов, основанных на результатах анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, полученных на иные цели	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС

Направленность контрольных процедур, предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Рекомендуемые контрольные процедуры предлагаемых для реализации на уровне ГР(Р) БС	Субъекты реализации контрольной процедуры/ субъекты, ответственные за результат выполнения процесса внутренней бюджетной процедуры
Контроль процедур составления и представления отчетности об использовании субсидий на иные цели подведомственными учреждениями	Проверка достоверности сводной отчетности об использовании субсидий на иные цели подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Проверка соблюдения требований НПА о представлении сводной отчетности об использовании субсидий на иные цели подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
Контроль соблюдения подведомственными получателями субсидий на капитальные вложения условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении	Получение, систематизация и анализ информации о соблюдении условий предоставления субсидий на капитальные вложения	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Обобщение результатов анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, выделенных на капитальные вложения, и формирование отчетной информации руководителю (заместителю руководителя) главного администратора бюджетных средств	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Формирование перечня управленческих решений и организационных выводов, основанных на результатах анализа информации о соблюдении условий предоставления бюджетных средств, полученных на капитальные вложения	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС

Направленность контрольных процедур, предлагаемых для реализации на уровне ГР (Р) БС	Рекомендуемые контрольные процедуры предлагаемых для реализации на уровне ГР (Р) БС	Субъекты реализации контрольной процедуры/ субъекты, ответственные за результат выполнения процесса внутренней бюджетной процедуры
Контроль процедур составления и представления отчетности об использовании субсидий на капитальные вложения подведомственными учреждениями	Проверка достоверности сводной отчетности об использовании субсидии на капитальные вложения подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Проверка соблюдения требований НПА о представлении сводной отчетности об использовании субсидии на капитальные вложения подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
Контроль процедур соблюдения подведомственными получателями грантов в форме субсидий условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении	Получение, систематизация и анализ информации о соблюдении условий предоставления грантов в форме субсидий	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Обобщение результатов анализа информации о соблюдении условий предоставления грантов в форме субсидий, и формирование отчетной информации руководителю (заместителю руководителя) главного администратора бюджетных средств	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Формирование перечня управленческих решений и организационных выводов, основанных на результатах анализа информации о соблюдении условий предоставления грантов в форме субсидий	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС /Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
Контроль процедур составления и представления отчетности об использовании субсидий на капитальные вложения подведомственными учреждениями	Проверка достоверности сводной отчетности об использовании грантов в форме субсидий подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС /Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС
	Проверка соблюдения требований НПА о представлении сводной отчетности об использовании грантов в форме субсидий подведомственными учреждениями	Уполномоченное подразделение ГР(Р)БС / Руководитель уполномоченного подразделения ГР(Р)БС

Источник: составлено автором по материалам [112].

Приложение Д
(рекомендуемое)
Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – определение внутреннего контроля

Таблица Д.1

Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Понятие внутреннего контроля	Внутренний контроль представляет собой процесс, проводимый руководством либо в лице совета директоров организации, либо топ-менеджмента, либо другого персонала	Внутренний контроль рассматривается как процесс, включающий включающий стандарты, аналитические процедуры, определенные приемы (способы) и организаци-онные структуры, соответствующие бизнес-процессам и целям	Внутренний контроль – это совокупность, т. е. система функций, подсистем и людей и их взаимоотно-шений	Определение внутреннего контроля соответствует определению документа COSO, но с акцентом на надежность цели финансовой отчетности
Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – элементы внутреннего контроля				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Элементы внутреннего контроля	Контрольная среда, оценка рисков, действия по осуществлению контроля, информация и коммуникации, мониторинг	Контрольная среда, оценка рисков, действия по осуществлению контроля, информация и коммуникации, мониторинг	Контрольная среда, процедуры контроля и ручные и автоматизиро ванные системы	Контрольная среда, оценка рисков, действия по осуществлени ю контроля, информация и коммуникаци и, мониторинг

Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – цели внутреннего контроля				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Цель внутреннего контроля	Внутренний контроль направлен на обеспечение и гарантирование достижения целей экономического субъекта за счет эффективности и результативности хозяйственных операций; полноты и надежности финансовой отчетности, а также соблюдения соответствующих законов и правил	ВК направлен на обеспечение целей экономического субъекта путем поддержки бизнес-процессов информацией, полученной за счет использования средств информационных технологий.	Внутренний контроль гарантирует достижение целей организации за счет эффективности мероприятий и отражения целей в виде количественно измеряемых задач	Внутренний контроль направлен на обеспечение надежности финансовой отчетности.

Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – целевая аудитория СВК				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Целевая аудитория СВК	Руководство экономического субъекта, топ-менеджеры, совет директоров и др. лица, относимые к руководящему составу	Три целевые группы: руководство экономического субъекта, внутренние пользователи информационных систем, внешние и внутренние аудиторы информационных систем	Внутренние аудиторы	Внешние аудиторы, задача которых выявить влияние внутреннего контроля на планирование и проведение аудита финансовой отчетности организации

Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – учет персонала в СВК				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Персонал в СВК	В стандарте отмечено, что персонал, причастный к СВК, это руководство экономического субъекта, члены совета директоров, топ-менеджмент, менеджеры и другой персонал	Стандарт классифицирует людей, имеющих отношение к СВК, как персонал, причастный к процессам информационных технологий с позиции навыков, знаний в планировании, организации и поддержки мониторинга информационных систем и услуг	Согласно стандарту весь персонал экономичес-кого субъекта представляет собой составную часть системы внутреннего контроля	В стандарте отмечают, что люди, вовлеченные во внутренний контроль, это члены совета директоров, менеджмент и другой персонал
Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – учет информационных систем в СВК				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Информацион-ные системы в СВК	Стандарт рассматривает информацию (внешнюю и внутреннюю), и коммуникации по передаче информации СВК	В стандарте во главу угла поставлено создание системы связи безопас-ности и контроля в информацион-ной технологии, для чего контролируется связь между средствами контроля информационных систем и бизнес-целями	Стандарт целенаправлен на автомати-зированные информацион-ные системы и рассматривает связь между внутренним контролем, с одной стороны, и системным программным обеспечением, прикладными системами, системами конечного пользователя и ведомственным и системами, с другой	В стандарте тезисно излагаются цели системы учета и резюмируются материалы COSO

Сравнительный анализ концепций (стандартов) СВК по критерию – учет риска в СВК				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Оценка риска в СВК	В поле зрения данного стандарта – риск недостоверности, неполноты финансовой отчетности, риск несоблюдения комплаенс-контроля, т. е. риск недополучения прибыли, операционные риски. Также рассматриваются все внутренние и внешние риски как экономичес-кого субъекта в целом, так и отдельных бизнес-структур, и видов деятельности. Исследуются составляющие риск-менеджмента: значимость риска, вероятность его возникновения, методы управления риском	В данном стандарте подробно представлены компоненты риска в сфере информацион-ных технологий. Дается определение риска как процесса в сфере информацион-ной технологии	В стандарте представлены риск недосто-верности и неполноты финансовой отчетности, комплаенс-риски, операционные риски. Дан детальный анализ рисков работы информацион-ных систем и предложения по снижению данных рисков	Стандарт содержит подробное изучение рисков, прежде всего таких как неотъемлемый риск, риск контроля и риск обнаружения. Также уделяется внимание операционному риску и комплаенс-рискам

Сравнительный анализ категорий (стандартов) СВК по критерию – обязанности целевой аудитории СВК				
Сравнительный критериальный показатель	COSO	COBIT	SAC	SAS 55, SAS 78
Обязанности целевой аудитории СВК	Данный стандарт рекомендует всему персоналу экономического субъекта предоставлять отчеты об имеющихся недостатках сотрудникам службы внутреннего контроля и руководству подразделения, в котором конкретный сотрудник работает. В этой связи замечено о необходимости налаживания средств коммуникации для предоставления отчетов о негативной информации	Стандарт предлагает всем пользователям СВК руководство, в разрезе 32 бизнес-процессов и более 250 целей контроля в зависимости от их деятельности для организации и реализации целей контроля в соответствии с ИТ-процессами, информацион-ными критериями или взаимоотноше-ниями ИТ и средств контроля	В стандарте указывается, что внутренние аудиторы обязаны предоставлять отчеты о своих аудиторских проверках финансовых, операционных и информацион-ных систем менеджменту и аудиторскому комитету. В отчетах по результатам аудиторских проверок должны быть отражены имеющие место на предприятии средства контроля, результаты его функционирования. Аудиторы должны четко выделять затраты и результаты от предложенных мероприятий по снижению и нивелированию недостатков в системе внутреннего контроля	Стандарт дает рекомендации внешним аудиторам относительно составления отчета о проблемах внутреннего контроля, обнаруженных в процессе аудита. При этом замечается, что аудиторы могут разрабатывать отчеты и по другим проблемам и направлениям их снижения и нивелирования. В стандарте подчеркивается особо, что согласно SAS 60 аудиторы обязаны предоставлять отчет аудиторскому комитету о существенных недостатках, способных негативно повлиять на финансовую отчетность организации

Приложение Е
(справочное)
Карта внутреннего аудита

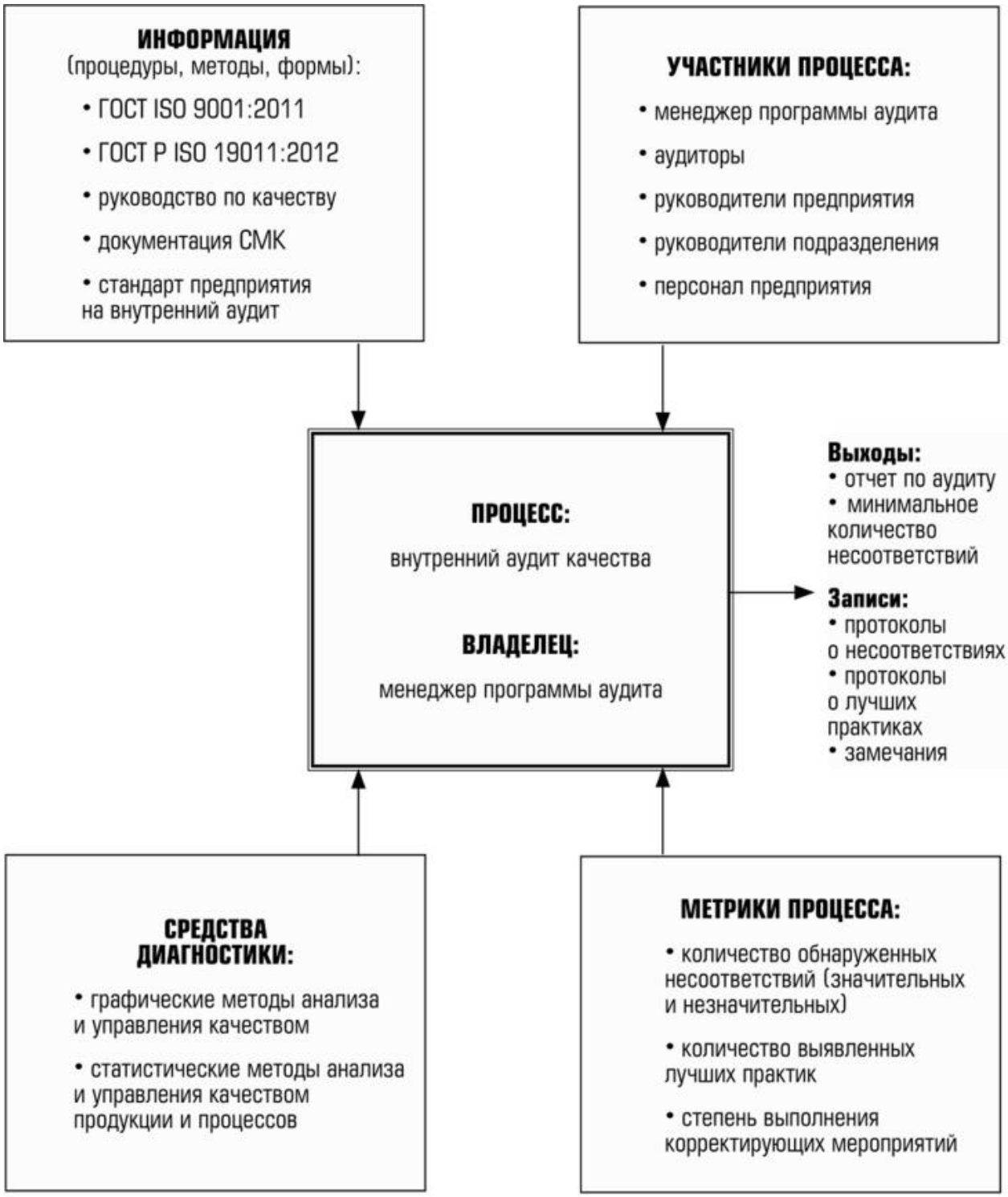

Рисунок Е.1

Приложение Ж
(рекомендуемое)

Характеристика основных элементов, составляющих основу организации и проведения внутреннего контроля в учреждениях

Таблица Ж.1

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
Федеральное государственное бюджетное учреждение науки «Геологический институт Российской академии наук»							
Законность, независимость, объективность, ответственность, стандартизация, системность	Руководители, сотрудники, контрольные подразделения учреждения	Сотрудники института, структурные подразделения института	Процессы и операции, формируемые объектами внутреннего контроля, документы	Установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля положениям нормативных правовых актов и регламентов	1) установление соответствия проводимых финансовых операций в части финансово-хозяйственной деятельности и их отражение в бюджетном учете и отчетности требованиям нормативных правовых актов (финансовый контроль); 2) установление соответствия осуществляемых операций регламентам, полномочиям сотрудников (административный контроль); 3) соблюдение установленных научно-производственных процессов и операций при осуществлении функциональной деятельности	Предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Самоконтроль, контроль по уровню подчиненности, проведение контрольными подразделениями проверок тематического и комплексного характера

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»							
Законность, независимость, объективность, ответственность, системность	Руководитель учреждения и его заместители, служба внутреннего контроля, руководители подразделений, отделов и работники учреждения на всех уровнях	Деятельность сотрудников учреждения	Соблюдение законодательства России, регулирующего порядок ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и норм учетной политики; правильность и своевременность отражения всех хозяйственных операций в бухгалтерском (бюджетном) учете; полнота и правильность документального оформления операций; своевременность и полнота проведения инвентаризаций; достоверность отчетности	Подтверждение достоверности бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности учреждения, соблюдение действующего законодательства России, регулирующего порядок осуществления финансово-хозяйственной деятельности	1) установление соответствия финансовых операций, которые проводятся в части финансово-хозяйственной деятельности, и их отражения в бухгалтерском (бюджетном) учете и отчетности требованиям законодательства России; 2) установление соответствия проводимых операций регламентам и полномочиям сотрудников; 3) соблюдение установленных технологических процессов и операций при осуществлении деятельности, ради которой создано учреждение; 4) анализ системы внутреннего контроля учреждения в целях выявления существенных аспектов, влияющих на эффективность	Предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Проверка расходных денежных документов до их оплаты (расчетно-платежных ведомостей, платежных поручений, счетов и т. п.). Фактом контроля является разрешение документов к оплате; проверка наличия денежных средств в кассе; проверка полноты оприходования полученных в банке наличных денежных средств; проверка у подотчетных лиц наличия полученных под отчет наличных денежных средств и (или) оправдательных документов; контроль за взысканием дебиторской и погашением кредиторской задолженности; сверка аналитического учета с синтетическим

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
							(оборотная ведомость); проверка фактического наличия материальных средств; ревизия; проверка поступления, наличия и использования денежных средств в учреждении; документальные проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения и его обособленных структурных подразделений
Публичное акционерное общество «НОВАТЭК»							
Бесперебойное функционирование, подотчетность всех участников системы внутреннего контроля, разделение обязанностей работников	Органы управления, структурные подразделения и работники Группы «НОВАТЭК»	Деятельность сотрудников учреждения	Риски, возникающие в ходе деятельности сотрудников учреждения	Обеспечение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности Группы «НОВАТЭК»; достоверности и полноты	1) анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности; 2) контроль соблюдения финансовой дисциплины и выполнения решений Органов управления и руководителей структурных подразделений; 3) обеспечение достоверности финансовой (бухгалтерской), налоговой и иной отчетности	Предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Выделение ключевых областей рисков, определение полномочий сотрудников по управлению рисками, управление информационными потоками, мониторинг и оценка системы эффективности внутреннего контроля

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
по исполнению и контролю финансово-хозяйственных операций, соблюдение процедуры принятия решений о совершении финансово-хозяйственных операций уполномоченными лицами в пределах их компетенции, ответственность всех участников системы внутреннего контроля, осуществление внутреннего контроля на основе взаимодействия всех				финансовой (бухгалтерской) и иной отчетности; соответствия деятельности требованиям законодательства Российской Федерации и локальным нормативным актам Группы «НОВАТЭК»	обществ, входящих в Группу «НОВАТЭК», соблюдение процедур ее подготовки, а также соблюдения требований ведения бухгалтерского учета в Группе «НОВАТЭК»; 4) контроль исполнения бюджетов в Группе «НОВАТЭК»; 5) управление рисками; 6) контроль управления информационными потоками и обеспечения информационной безопасности; 7) мониторинг и оценка эффективности системы внутреннего контроля и подготовка предложений по ее совершенствованию		

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
структурных подразделений, постоянное совершенствование системы, своевременность информирования Органов управления Группы «НОВАТЭК» об отклонениях от утвержденных планов и процедур							
Публично акционерное общество «Трансфин-М»							
Постоянство и непрерывность, надлежащее одобрение и утверждение финансово-хозяйственных	Внутренний контролер	Совокупность процедур финансово-хозяйственной деятельности учреждения	Основные направления финансово-хозяйственной деятельности, финансовая дисциплина и выполнение решений органов управления, порядок ведения	Обеспечение эффективности деятельности Общества, соответствия деятельности Общества требованиям законодательства и	1) контроль за основными направлениями финансово-хозяйственной деятельности, анализ результатов указанной деятельности; 2) контроль за соблюдением финансовой дисциплины и выполнением решений	Предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Проверки и служебные расследования, анализ и обобщение результатов проверок, координация работы структурных подразделений, разработка регламентирующий

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
операций, организационная обособленность подразделения, осуществляющего внутренний контроль и его функциональная подчиненность Комитету по аудиту Совета директоров Общества, ответственность всех субъектов внутреннего контроля, постоянное развитие и совершенствование системы внутреннего контроля			бухгалтерского учета, надежность и достоверность финансовой отчетности и соблюдение процедур ее подготовки, соблюдение требований нормативных актов и внутренних документов	обеспечения достоверности финансовой отчетности Общества	органов управления Общества; 3) контроль за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета; 4) контроль за соблюдением надежности и достоверности финансовой отчетности и соблюдением процедур ее подготовки; 5) контроль за соблюдением требований нормативных актов и внутренних документов, в том числе за соответствием внутренних документов и проектов решений органов управления Общества финансово-хозяйственным интересам Общества; 6) контроль за соответствием соглашений Общества с третьими лицами финансово-хозяйственным интересам Общества; 7) проведение комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности		внутренний контроль документации

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
Общество с ограниченной ответственностью «Русское страховое общество «ЕВРОИНС»							
Всеобщ-ность, непрерыв-ность, разделение обязанно-стей, эффектив-ность процедур санкциони-рования операций, своевремен-ное документи-рование операций, фактичес-кий контроль за имуществом и докумен-тацией	Общее собрание участников, генераль-ный директор, главный бухгалтер, ревизор, внутренний аудитор, специальное должност-ное лицо, ответствен-ное за соблюдение правил внутреннего контроля и меропри-тий по его осуществ-лению, актуарий, директоры филиалов, главные бухгалтеры филиалов	Финансово-хозяйст-венная деятель-ность предприя-тия	Страховые операции, активы и обязательства, риски, бухгалтерская (финансовая) отчетность	Обеспечение эффектив-ности и результатив-ности, в том числе безубы-точности финансово-хозяйствен-ной деятельности, эффектив-ности управления активами, включая обеспечение их сохранности, собственными средствами (капиталом), страховыми резервами и иными обяза-тельствами Общества, эффективности управления рисками, достоверности, полноты, объективности бухгалтерской (финансовой)	1) обеспечение участия во внутреннем контроле всех сотрудников в соответствии с их должностными обязанностями; 2) установление порядка, при котором работники доводят до сведения органов управления и руководителей струк-турных подразделений информацию обо всех нарушениях законо-дательства Российской Федерации, учреди-тельных и внутренних документов, случаях злоупотреблений, несоблюдения норм профессиональной этики; 3) оценка рисков, влияющих на достижение поставленных целей, и принятие мер, обеспе-чивающих реагирование на меняющиеся обстоятельства и условия в целях обеспечения эффективности оценки рисков деятельности; 4) утверждение документов по вопросам	Предваритель-ный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Финансовая проверка, юридическая проверка, операционная проверка, проверка качества управления, актуарная проверка

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
				отчетности, статистической отчетности, отчетности в порядке надзора и своевременности представления такой отчетности, соблюдения работниками Общества этических норм, принципов профессионализма и компетентности, противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в соответствии с законодательством Российской Федерации	взаимодействия системы внутреннего контроля и контроль их исполнения; 5) исключение возможности принятия правил и осуществления деятельности, противоречащих законодательству РФ и целям внутреннего контроля		

Принципы	Субъекты	Объекты	Предмет	Цель	Задачи	Формы	Методы
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Северо-Восточный федеральный университет имени М.К. Аммосова»							
Независи-мость, объектив-ность, ответствен-ность, стандарти-зация, системность	Руководи-тели, сотрудни-ки, контроль-ные подразде-ления учрежде-ния	Сотруд-ники института, структур-ные подразде-ления института	Процессы и операции, формируемые объектами внутреннего контроля, документы	Установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля положениям нормативных правовых актов и регламентов	1) установление соответствия проводимых финансовых операций в части финансово-хозяйственной деятельности и их отражение в бюджетном учете и отчетности требованиям нормативных правовых актов (финансовый контроль); 2) установление соответствия осуществляемых операций регламентам, полномочиям сотрудников (административный контроль); 3) соблюдение установленных научно-производственных процессов и операций при осуществлении функциональной деятельности	Предвари-тельный контроль, текущий контроль и последующий контроль	Самоконтроль, контроль по уровню подчинен-ности, проведение контрольными подразделениями проверок тематического и комплекс-ного характера

Источник: составлено автором.

Приложение И
(рекомендуемое)
Стандарт оценки надежности внутреннего контроля (фрагмент)

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт оценки надежности внутреннего контроля (далее – Стандарт) разработан для применения субъектом внутреннего аудита государственного (муниципального) автономного учреждения при проведении аудиторских мероприятий с целью подтверждения надежности внутреннего контроля.

2. В целях настоящего Стандарта:

– под субъектом внутреннего аудита государственного (муниципального) автономного учреждения (далее – учреждение) понимается обособленное структурное подразделение, организующее и осуществляющее внутренний аудит, либо уполномоченное лицо, не связанное с объектами бухгалтерского наблюдения и подчиняющееся непосредственно руководителю учреждения;

– под субъектом учетных процедур учреждения понимается руководитель (заместители руководителя), руководители и должностные лица (работники) структурных подразделений учреждения, которые организуют (обеспечивают выполнение), выполняют учетные процедуры;

– под аудиторским мероприятием понимается совокупность профессиональных действий субъекта внутреннего аудита, в том числе по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций;

– под оценкой риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается осуществляемое субъектом внутреннего аудита и субъектами учетных процедур выявление (обнаружение) риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, влияющего на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Задачами оценки надежности внутреннего контроля являются:

а) установление достаточности и актуальности правовых актов и документов учреждения, устанавливающих требования к организации (обеспечению выполнения), выполнению учетной процедуры, и (или) выявление несоответствия положений этих актов правовым актам на момент совершения операции;

б) выявление избыточных (дублирующих друг друга) действий по выполнению учетной процедуры;

…

з) формирование предложений и рекомендаций по организации и применению контрольных действий в целях: минимизации учетных рисков при выполнении учетных

процедур; обеспечения отсутствия и (или) существенного снижения числа нарушений, а также устранения их причин и условий.

4. Внутренний контроль оценивается как надежный, если:

а) требования внутренних актов учреждения, регламентирующих организацию и осуществление внутреннего контроля, являются актуальными и достаточными;

…

д) совершаемые контрольные действия при осуществлении учетных процедур, включая меры по предупреждению и (или) минимизации (устранению) риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, применяются и являются достаточными и соразмерными оценке риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В остальных случаях внутренний контроль оценивается как ненадежный.

II. Планирование внутреннего аудита

5. Планирование внутреннего аудита предусматривает:

а) обобщение и анализ информации в целях составления проекта годового плана проведения аудиторских мероприятий внутреннего аудита (далее – план проведения аудиторских мероприятий);

б) составление проекта и утверждение плана проведения контрольных мероприятий;

в) составление программы аудиторских мероприятия.

6. План проведения аудиторских мероприятий формируется на основании Регламента заполнения плана проведения аудиторских мероприятий (приложение И1).

7. Программа аудиторского мероприятия формируется на основании Регламента заполнения программы аудиторского мероприятия (приложение И2).

III. Порядок осуществления оценки надежности внутреннего контроля

8. «Аудиторское мероприятие проводится в соответствии с утвержденной программой аудиторского мероприятия путем выполнения уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы профессиональных действий, в том числе по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций».

9. «При проведении аудиторского мероприятия формируется рабочая документация аудиторского мероприятия, отвечающая всем требованиям процедуры аудита».

10. При проведении аудиторского мероприятия должны быть получены надлежащие, надежные и достаточные (для достижения целей аудиторского мероприятия, обоснования выводов и предложений) доказательства.

11. Оценка надежности внутреннего контроля проводится работниками субъекта внутреннего аудита на основе Карты внутреннего аудита учетных процедур.

12. Типовая форма Карты внутреннего аудита учетных процедур (далее – Карта) имеет вид:

Объекты бухгалтерского наблюдения	Наименование показателя	Расчет показателя	Критерий оценки	Описание	Вид учетного риска	Предложения по минимизации учетного риска	Аудиторские действия	Нарушения	НПА	Результат оценки надежности внутреннего контроля
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.

13. Субъект внутреннего аудита составляет, ведет и актуализирует Карту для целей планирования и реализации аудиторских мероприятий в соответствии с Регламентом заполнения Карты внутреннего аудита учетных процедур (приложение И3).

14. Оценка надежности внутреннего контроля может производиться по двум направлениям:

а) надежность системы внутреннего контроля в структурном подразделении учреждения (далее – оценка по первому направлению);

б) надежность внутреннего контроля в отношении учетной процедуры (далее – оценка по второму направлению).

15. Оценка надежности внутреннего контроля осуществляется в соответствии с критериями оценки на основе расчета показателей Карты.

Отклонение значения показателя от установленного критерия оценки свидетельствует о наличии учетного риска.

Риски оцениваются на основании профессионального суждения субъекта внутреннего аудита.

Реализация риска может привести к нарушениям, в результате которых внутренний контроль в отношении объекта бухгалтерского наблюдения признается ненадежным.

16. На основе проведенной оценки формируется перечень выявленных нарушений, а также представляются предложения о необходимости принятия мер по повышению качества организации и осуществления внутреннего контроля.

17. По окончании проведения аудиторского мероприятия руководитель субъекта внутреннего аудита подписывает заключение, осуществляя контроль полноты отражения результатов проведения аудиторского мероприятия, и представляет заключение руководителю государственного (муниципального) автономного учреждения.

IV. Реализация результатов аудиторского мероприятия

18. Реализация результатов внутреннего аудита предусматривает:

а) составление и представление субъектом внутреннего аудита заключений, содержащих информацию о результатах оценки исполнения учетных полномочий государственного (муниципального) автономного учреждения, о надежности внутреннего контроля, о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) формирование субъектом внутреннего аудита информации о реализованных (выполненных) мерах по минимизации (устранению) учетных рисков, по организации внутреннего контроля, по устранению выявленных нарушений, по совершенствованию организации, выполнения учетных процедур;

в) составление и представление субъектом внутреннего аудита годовой отчетности о результатах своей деятельности.

19. Заключение по результатам аудиторского мероприятия формируется на основании Регламента составления заключения по результатам аудиторского мероприятия (приложение И4).

20. Должностные лица (работники) субъекта внутреннего аудита регулярно (не реже одного раза в год) проводят мониторинг реализации субъектами учетных процедур мер по минимизации (устранению) учетных рисков.

21. Целью проведения мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) учетных рисков является оценка их влияния на минимизацию (устранение) учетных рисков.

22. «Обобщенная информация о результатах мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) учетных рисков отражается в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита» [73].

23. «Годовая отчетность о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита формируется на основании Порядка составления годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита и Регламента заполнения годовой отчетности о результатах внутреннего аудита» [73] (приложение И5).

Приложение И.1
к Стандарту оценки надежности
внутреннего контроля

Регламент заполнения плана проведения аудиторских мероприятий

1. Проект плана проведения аудиторских мероприятий формируется работниками субъекта внутреннего аудита и содержит сведения о приоритетных в очередном финансовом году аудиторских мероприятиях, отобранных по результатам применения риск-ориентированного подхода.

2. План проведения аудиторских мероприятий составляется с учетом возможности осуществления внутреннего аудита в соответствии с принципом функциональной независимости, а также исходя из обеспечения субъекта внутреннего аудита государственного (муниципального) автономного учреждения достаточными ресурсами (временными, трудовыми, материальными, финансовыми и иными ресурсами) в целях осуществления аудиторского мероприятия.

3. План проведения аудиторских мероприятий составляется на период очередного финансового года.

…

…

11. Руководитель субъекта внутреннего аудита обязан обеспечивать выполнение плана проведения аудиторских мероприятий. Результаты аудиторских мероприятий отражается в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита.

Приложение И.2
к Стандарту оценки надежности
внутреннего контроля

Регламент заполнения программы аудиторского мероприятия

1. Программа аудиторского мероприятия формируется руководителем аудиторской группы в целях планирования аудиторского мероприятия.

2. В программе аудиторского мероприятия:

1) указывается основание проведения аудиторского мероприятия: пункт плана проведения аудиторских мероприятий или реквизиты решения (приказа/распоряжения) о проведении внепланового аудиторского мероприятия;

2) по каждой цели указываются соответствующие задачи и (или) вопросы аудиторского мероприятия;

3) указываются методы внутреннего аудита, которые будут применены при проведении аудиторского мероприятия.

Выбор методов внутреннего аудита в зависимости от характера исследуемого вопроса и целей его изучения осуществляется в следующем порядке, приведенном в таблице.

Таблица – Методы внутреннего аудита в зависимости от характера исследуемого вопроса и целей его изучения

Метод внутреннего аудита	Цель внутреннего аудита
	Оценка надежности внутреннего контроля и подготовка предложений об организации внутреннего контроля
Аналитические процедуры	В целях выявления избыточных (дублирующих) действий по выполнению учетной процедуры, изучения соразмерности контрольных действий выявленным учетным рискам, а также для изучения правовых актов и документов, устанавливающих требования к организации, выполнению учетной процедуры
Инспектирование	В целях изучения степени соблюдения установленных правовыми актами требований к исполнению учетных полномочий, изучения наличия прав доступа субъектов учетных процедур к базам данных, вводу и выводу информации из прикладных программных средств и информационных ресурсов, обеспечивающих исполнение учетных полномочий, а также изучения совершаемых субъектами учетных процедур и (или) прикладными программными средствами, информационными ресурсами контрольных действий и их результатов
Пересчет	«В целях проверки точности арифметических расчетов (числовых показателей) в документах (прикладных программных средствах, информационных ресурсах), в том числе в первичных документах и записях в регистрах бухгалтерского учета, а также проверки формул (алгоритмов) при формировании документов с использованием автоматизированных систем»

Метод внутреннего аудита	Цель внутреннего аудита
	Оценка надежности внутреннего контроля и подготовка предложений об организации внутреннего контроля
Запрос	«В целях получения документов и фактических данных, информации, необходимых для проведения аудиторского мероприятия, в том числе в целях получения информации, которой подтверждаются определенные факты, вызывающие сомнение у уполномоченного должностного лица»
Подтверждение	
Наблюдение	В целях изучения действий субъектов учетных процедур, осуществляемых ими в ходе выполнения действий по выполнению учетных процедур, в том числе в ходе совершения контрольных действий
Мониторинг процедур внутреннего контроля	В целях оценки организации, применения и результатов контрольных действий, достаточности контрольных действий, а также оценки влияния внутреннего контроля на минимизацию учетных рисков

4) указываются объект(ы) внутреннего аудита: объекты бухгалтерского наблюдения и (или) учетные процедуры;

Наименование (перечень) объекта(ов) внутреннего аудита определяется с учетом информации Карты внутреннего аудита учетных процедур, а также мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) учетных рисков;

5) указываются даты начала и окончания проведения аудиторского мероприятия в соответствии с утвержденным планом проведения аудиторских мероприятий или решением о проведении внепланового аудиторского мероприятия;

6) в пункте 6 указываются сведения о составе ответственных исполнителей: руководителе аудиторской группы и членах аудиторской группы;

Аудиторская группа может состоять:

а) из не менее одного работника субъекта внутреннего аудита и не менее одного привлеченного к проведению аудиторского мероприятия работника государственного (муниципального) автономного учреждения;

б) из нескольких работников субъекта внутреннего аудита, которые являются членами аудиторской группы.

Численность и состав аудиторской группы определяются исходя из цели (целей), задач и (или) вопросов, а также сроков проведения аудиторского мероприятия; компетентности работников субъекта внутреннего аудита.

3. Руководитель аудиторской группы подписывает сформированную программу аудиторского мероприятия и представляет программу аудиторского мероприятия на утверждение руководителю субъекта внутреннего аудита, который ее утверждает в срок не позднее 5 рабочих дней до даты начала проведения аудиторской процедуры.

4. Программа аудиторского мероприятия направляется руководителем аудиторской группы субъектам учетных процедур, являющимся руководителями структурных подразделений

государственного (муниципального) автономного учреждения.

5. По решению руководителя государственного (муниципального) автономного учреждения и (или) руководителя субъекта внутреннего аудита программа аудиторского мероприятия может быть приложена к заключению для разъяснения действий субъекта внутреннего аудита при проведении аудиторского мероприятия.

Приложение И.3
к Стандарту оценки надежности
внутреннего контроля

Регламент заполнения
Карты внутреннего аудита учетных процедур

1. Типовая форма Карты внутреннего аудита учетных процедур (далее – Карта) состоит из 11 граф, включающих информацию в отношении каждого выявленного учетного риска.

2. В Карте:

а) в графе 1 указывается наименование рискоемкого объекта бухгалтерского наблюдения;

…

ж) в графе 7 указываются предложения по мерам минимизации (устранения) учетных рисков на основе положений, указанных в таблице.

Таблица – Предложения по мерам минимизации (устранения) учетных рисков

Степень влияния	Способ реагирования на учетный риск	Мероприятия
0	Отсутствие степени влияния учетного риска	Не проводятся
1	Принятие учетного риска	Не проводятся, когда доступные способы снижения учетного риска не позволяют его минимизировать либо являются нецелесообразными (излишне ресурсоемкими) по сравнению с негативными последствиями, которыми может нанести реализация риска
2	Избежание учетного риска	Корректировка бюджетных процедур, если это не противоречит требованиям нормативно-правовых актов
3	Контроль (снижение) учетного риска	Включение в программу аудиторского мероприятия на очередной год рискоемких учетных процедур
		Внесение изменений в нормативно-правовые акты, технологические регламенты
		Автоматизация бюджетных операций
		Осуществление внутреннего контроля

з) в графе 8 указываются аудиторские действия, необходимые к проведению в отношении объекта бухгалтерского наблюдения;

и) в графе 9 указываются нарушения, к которым привела и (или) может привести реализация учетного риска;

к) в графе 10 указывается нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок организации бухгалтерского учета по соответствующим объектам бухгалтерского наблюдения;

л) в графе 11 указывается отметка о результате оценки надежности внутреннего контроля: надежность / ненадежность.

Приложение И.4
к Стандарту оценки надежности
внутреннего контроля

Регламент составления заключения по результатам аудиторского мероприятия

1. В подготовке заключения по результатам аудиторского мероприятия принимают участие работники субъекта внутреннего аудита. Руководитель аудиторской группы обеспечивает подготовку заключения и представляет проект заключения руководителю субъекта внутреннего аудита.

2. В целях обеспечения полноты и достоверности заключения, отражаемая информация должна соответствовать следующим требованиям:

а) выводы, предложения и рекомендации должны быть сформированы с учетом принципа профессионального скептицизма и на основании достаточных аудиторских доказательств;

…

г) в случае необходимости (при наличии возможности) приводится стоимостная оценка выявленных нарушений и (или) недостатков, а также возможных последствий реализации выявленных учетных рисков.

3. Руководитель аудиторской группы обеспечивает подготовку заключения и представляет проект заключения руководителю субъекта внутреннего аудита.

Руководитель субъекта внутреннего аудита имеет право направить проект заключения субъектам учетных процедур в целях информирования о предварительных результатах аудиторского мероприятия.

4. По окончании проведения каждого аудиторского мероприятия руководитель субъекта внутреннего аудита подписывает заключение. Дата подписания заключения является датой окончания аудиторского мероприятия.

5. Заключение, подписанное руководителем субъекта внутреннего аудита и членами аудиторской группы, завизированное руководителем субъекта учетной процедуры, представляется руководителю государственного (муниципального) автономного учреждения для рассмотрения и принятия решения.

По результатам рассмотрения руководитель принимает решение о согласии с выводами и предложениями, отраженными в заключении или о недостаточной обоснованности аудиторских выводов, предложений и рекомендаций.

Подписанный экземпляр заключения с решением руководителя остается в субъекте внутреннего аудита, копия передается субъекту учетной процедуры.

6. В заключении:

1) Тема аудиторского мероприятия указывается в соответствии с программой проведения аудиторского мероприятия.

…

14) Указываются выводы о степени надежности внутреннего контроля.

При наличии нарушений, значимых остаточных учетных рисков присваивается «отрицательная» оценка.

При отсутствии нарушений, значимых остаточных учетных рисков присваивается «положительная» оценка.

15) При необходимости указываются выводы о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности: «достоверность/недостоверность».

7. Заключение по результатам аудиторского мероприятия подписывается руководителем и членами аудиторской группы.

Приложение И.5
к Стандарту оценки надежности
внутреннего контроля

Порядок составления годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита

1. Годовая отчетность о результатах деятельности субъекта внутреннего аудита (далее – годовая отчетность) – информация, основанная на данных, отраженных в заключениях и Карте внутреннего аудита учетных процедур, в том числе информация о достоверности сформированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, о принятых (необходимых к принятию) мерах по минимизации (устранению) учетных рисков, о надежности внутреннего контроля.

2. Годовая отчетность формируется работниками субъекта внутреннего аудита (далее – субъект).

Общие сведения заполняются по каждому коду строки на основе положений:

Код строки	Содержание
010	Штатная численность субъекта внутреннего аудита на конец отчетного года
011	Фактическая численность субъекта внутреннего аудита на конец отчетного года
012	Фактическая численность должностных лиц, прошедших повышение квалификации в отчетном году
020	Общее количество аудиторских мероприятий, предусмотренных планом проведения аудиторских мероприятий на отчетный год
030	Общее количество проведенных аудиторских мероприятий, в том числе внеплановых
031	Общее количество проведенных внеплановых аудиторских мероприятий
040	Общее количество выявленных нарушений в ходе проведения аудиторских мероприятий за отчетный финансовый год
050	Общее количество установленных мер по минимизации (устранению) значимых остаточных учетных рисков
051	Количество установленных мер по принятию учетного риска
052	Количество установленных мер по избежанию учетного риска
053	Количество установленных мер по контролю (снижению) учетного риска

II. Регламент заполнения сведений о выявленных нарушениях

3. Сведения о выявленных нарушениях (далее – сведения) представляют собой табличную часть годовой отчетности.

4. В сведениях:

1) указывается наименование показателя: нарушения;

2) указывается код строки по видам нарушений;

3) указывается количество выявленных нарушений за отчетный год в единицах;

4) указывается объем выявленных нарушений за отчетный год в тыс. р.;

5) указывается итоговое значение числового расчета динамики нарушений в тыс. р.;

Расчет абсолютного показателя динамики производится по формуле

$$\sum \text{нарушений/недостатков}_{\text{отчетный год}} - \sum \text{нарушений /недостатков}_{\text{год,предшествующий отчетному}},$$

Перед числовым значением указывается «+», если по результатам расчета динамика увеличилась, и «–», если уменьшилась.

6) указывается итоговое значение числового расчета динамики нарушений в процентах;

Расчет относительного показателя динамики производится по формуле

$$\frac{\sum \text{нарушений}_{\text{отчетный год}} - \sum \text{нарушений}_{\text{год,предшествующий отчетному}}}{\sum \text{нарушений}_{\text{год,предшествующий отчетному}}} \cdot 100\%.$$

6) Перед числовым значением указывается «+», если по результатам расчета динамика увеличилась, и «–», если уменьшилась.

7) указывается значение числового расчета динамики количества нарушений при условии, если выявленные нарушения не имеют денежного эквивалента.

Расчет абсолютного показателя динамики производится по формуле

$$\text{кол} - \text{во}_{\text{нарушений}_{\text{отчетный год}}} - \text{кол} - \text{во}_{\text{нарушений}_{\text{год,предш.отчетному}}},$$

III. Регламент заполнения пояснительной записки к годовой отчетности

5. Пояснительная записка представляет собой текстовую часть годовой отчетности.

6. В пояснительной записке:

1) указывается степень выполнения плана проведения аудиторских мероприятий за отчетный год путем сравнения количества запланированных к проведению аудиторских мероприятий и количества проведенных аудиторских мероприятий за отчетных год.

Степень выполнения плана аудиторских мероприятий рассчитывается по формуле

$$\text{К\%} = \frac{\sum \text{проведенных аудиторских мероприятий}}{\sum \text{запланированных аудиторских мероприятий}} \cdot 100.$$

При К = 100% план считается выполненным.

2) указываются причины невыполнения плана проведения аудиторских мероприятий, если по результатам расчета степени выполнения плана К < 100 %;

3) указывается информация о темах и сроках, проведенных внеплановых аудиторских мероприятиях (при наличии таких мероприятий на основании решения руководителя государственного (муниципального) автономного учреждения);

4) указывается информация о степени надежности осуществляемого в государственном (муниципальном) автономном учреждении внутреннего контроля на основании заключений проведенных аудиторских мероприятий за отчетный год

«Отрицательная оценка/Положительная оценка».

Степень надежности внутреннего контроля определяется по формуле

$$К\% = \frac{\text{количество мероприятий,по итогам которых сделан вывод о положительной оценке надежности внутреннего контроля}}{\text{общее количество проведенных мероприятий}} \cdot 100.$$

Показатель К должен стремиться к 100 %.

5) указывается информация о достоверности (недостоверности) бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании заключений проведенных аудиторских мероприятий за отчетный год

«Достоверность/Недостоверность».

6) указываются обобщенные выводы, предложения, рекомендации субъекта внутреннего аудита, руководителя государственного (муниципального) автономного учреждения по итогам проведенных аудиторских мероприятий;

…

12) указываются заключительные положения годовой отчетности, включающие обобщенные итоги деятельности субъекта внутреннего аудита за отчетный год.

Приложение К
(обязательное)
Типовое положение об организации и проведении внутреннего контроля в автономном учреждении

Содержание

1. Общие положения, касающиеся деятельности СВК в автономном учреждении.
2. Задачи, функции и принципы организации и функционирования СВК.
3. Взаимоотношения СВК с другими подразделениями автономного учреждения.
4. Порядок и методы организации проверок и отражения результатов проверок СВК в автономном учреждении.
5. Права и обязанности сотрудников и руководителя СВК.
6. Заключительные положения.

1. Общие положения, касающиеся деятельности СВК в автономном учреждении

Организация и осуществление внутреннего контроля в автономном учреждении осуществляются в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, среди которого Гражданский кодекс Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Федеральный закон от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» и другие нормативные правовые акты.

1.1 Автономное учреждение осуществляет внутренний контроль в соответствии с актами по учетной политике, принятыми в соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 года № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению», Планом счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина России от 23 декабря 2010 года № 183н.

1.2 «Главной целью Положения является создание в АУ правовой, организационной и методической основы деятельности Службы внутреннего контроля (далее по тексту – СВК, Служба внутреннего контроля или Служба). Положение определяет цели, сферу и принципы деятельности СВК, ее статус, полномочия и функции, порядок осуществления деятельности и взаимодействия со структурными подразделениями и иными службами АУ».

Под внутренним контролем автономного учреждения понимается непрерывный процесс, реализуемый службой внутреннего контроля, направленный на обеспечение соблюдения законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность автономных учреждений, а также повышение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

Организация внутреннего контроля автономного учреждения направлена:

– на соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по второму источнику финансового обеспечения – «Денежные средства от предпринимательской деятельности», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по четвертому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по пятому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на иные цели», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по шестому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность автономных учреждений, требований к осуществлению операций с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Гранты в форме субсидии», – составлению бухгалтерской отчетности и ведению бухгалтерского учета;

– подготовку и организацию мер по повышению эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения.

2. Задачи, функции и принципы организации и функционирования СВК

Задачи внутреннего контроля автономного учреждения схематично представлены на рисунке К.1.

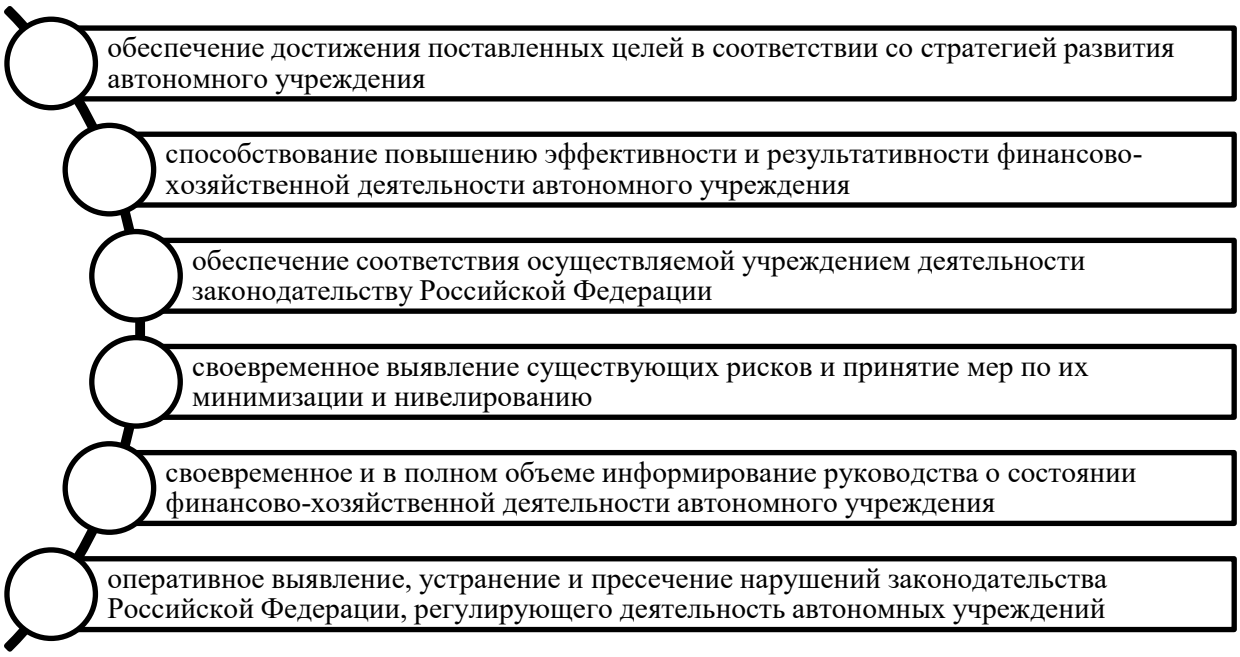

Рисунок К.1 – Задачи внутреннего контроля автономного учреждения

2.1 Внутренний контроль автономного учреждения основывается на принципах научности, эффективности результатов, объективности и справедливости формируемой информации, всесторонности и систематичности контрольных функций, постоянства деятельности, независимости и беспрепятственности осуществления внутреннего контроля, беспристрастности, профессиональной компетентности.

Принцип научности предполагает использование в процессе организации внутреннего контроля методов и способов, эффективность и достоверность которых научно обоснована и доказана.

Принцип эффективности результатов выражается в том, что проведение внутреннего контроля должно обеспечивать достижение целевых значений деятельности автономного учреждения, отсутствие и (или) существенное снижение числа нарушений (недостатков) при исполнении процедур финансово-хозяйственной деятельности, а также повышение эффективности использования денежных средств. При этом процедуры внутреннего контроля, в том числе контрольные действия (способы их проведения), методы внутреннего контроля, а также принимаемые меры по повышению качества выполнения процедур финансово-

хозяйственной деятельности, должны носить упреждающий характер.

Принцип объективности и справедливости формируемой информации выражается в нацеленности службы внутреннего контроля на получение результатов контроля, которые соответствуют реальному положению финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и могут быть использованы его руководителем при принятии управленческих решений.

Принцип всесторонности и систематичности контрольных функций выражается в проведении внутреннего контроля в отношении процедур финансово-хозяйственной деятельности, операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения процедур финансово-хозяйственной деятельности) с учетом анализа их взаимосвязи, а также взаимодействия организационных, технологических, информационных и других ресурсов автономного учреждения в целях установления причинно-следственных связей реализации рисков и увеличения способности процедур внутреннего контроля своевременно снижать риски.

Принцип постоянства деятельности означает непрерывное функционирование службы внутреннего контроля в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономным учреждением и осуществление полномочий в отношении каждого из объектов внутреннего контроля.

Принцип независимости и беспрепятственности осуществления внутреннего контроля означает, что при реализации полномочий субъекты внутреннего контроля основываются на установленных законодательством Российской Федерации требованиях к внутреннему контролю и выносят суждения вне зависимости от мнения третьих лиц. Служба внутреннего контроля имеет доступ ко всей информации, необходимой ей для осуществления контрольных полномочий.

Принцип беспристрастности означает осуществление службой внутреннего контроля полномочий на высоком профессиональном уровне, в соответствии с нормами этики и недопущением конфликта интересов любого рода.

Принцип профессиональной компетентности выражается в применении субъектами внутреннего контроля совокупности профессиональных знаний и навыков, позволяющих добросовестно выполнять возложенные на них полномочия, не допуская нарушений (недостатков) при исполнении контрольных полномочий, а также в совершенствовании знаний и навыков путем непрерывного профессионального развития.

2.2 Внутренний контроль осуществляется в отношении финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, источниками финансового обеспечения которой являются:

– денежные средства, учитываемые по второму источнику финансового обеспечения –

«Денежные средства от предпринимательской деятельности»;

– денежные средства, учитываемые по четвертому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»;

– денежные средства, учитываемые по пятому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на иные цели»;

– денежные средства, учитываемые по шестому источнику финансового обеспечения – «Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность»;

– денежные средства, учитываемые по источнику финансового обеспечения – «Гранты в форме субсидии».

2.3 Руководитель СВК независим в осуществлении своей деятельности от должностных лиц, подразделений и органов АУ и независим в своих суждениях. Основой и критериями профессиональных суждений Руководителя СВК могут быть только профессиональные знания и опыт, а также цели, задачи, функции и полномочия, определенные настоящим Положением.

2.4 Служба внутреннего контроля не осуществляет деятельности, подвергаемой проверкам (за исключением проверки Наблюдательным Советом директоров, аудитором и Службой внутреннего аудита по осуществлению внутреннего контроля); не участвует в совершении хозяйственных операций и иных сделок.

2.5 Назначение на должность Руководителя Службы внутреннего контроля осуществляется на основе отбора по критериям профессионального опыта, аналитических способностей и личных качеств из наиболее подготовленных сотрудников, имеющих высокий уровень профессиональной квалификации и подготовки, владеющих достаточными знаниями деятельности и методов внутреннего контроля, а также сбора информации, ее анализа и оценки.

3. Взаимоотношения СВК с другими подразделениями автономного учреждения представлены схематично на рисунке К.2.

Рисунок К.2 – Взаимоотношения СВК с другими подразделениями автономного учреждения

4. Порядок и методы организации проверок и отражения результатов проверок СВК в автономном учреждении

4.1 Порядок проверки

4.1.1. Проверки структурных подразделений производятся согласно утвержденному плану проверок на текущий год.

4.1.2. План работы службы внутреннего контроля на текущий год разрабатывается службой внутреннего контроля и утверждается руководством АУ.

Внутренний контроль автономного учреждения осуществляется в соответствии с утвержденной картой внутреннего контроля.

Карта внутреннего контроля является подготовительным к проведению внутреннего контроля документом, содержащим по каждой отражаемой в нем операции данные о должностном лице, ответственном за выполнение операции, периодичности выполнения операции, должностных лицах, осуществляющих контрольные действия, методах контроля и периодичности, способах проведения контрольных действий, а также иные необходимые данные.

Карта внутреннего контроля должна охватывать все процедуры и операции автономного учреждения.

Данные о выявленных в ходе внутреннего контроля недостатках и (или) нарушениях при

исполнении финансово-хозяйственной деятельности, сведения об источниках рисков и о предлагаемых (реализованных) мерах по их устранению отражаются в регистрах (журналах) внутреннего контроля, а также в отчетности о результатах внутреннего контроля в случае, если порядок ее составления предусмотрен учетной политикой автономного учреждения.

Главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств, выполняющий полномочия учредителя автономного учреждения, в целях оценки надежности (эффективности) осуществления внутреннего контроля, вправе поручить подразделению (должностному лицу) внутреннего финансового контроля осуществлять анализ результатов внутреннего контроля подведомственного учреждения.

Информация о результатах внутреннего контроля направляется службой внутреннего контроля автономного учреждения руководителю (заместителю руководителя) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств с установленной периодичностью или по требованию.

По итогам рассмотрения результатов проведенного анализа и с учетом поступившей учредителю информации, указанной в актах, заключениях, представлениях и предписаниях органов государственного (муниципального) финансового контроля, руководителем (заместителем руководителя) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств принимаются решения с указанием сроков их выполнения.

Ответственность за организацию и осуществление внутреннего контроля несет руководитель автономного учреждения в соответствии с распределением обязанностей, а также руководитель службы внутреннего контроля автономного учреждения.

Организация внутреннего контроля предполагает формирование и утверждение порядка осуществления внутреннего контроля, предусматривающего положения, регулирующие:

– формирование, утверждение и актуализацию карт внутреннего контроля;

– ведение, учет и хранение регистров (журналов) внутреннего контроля;

– составление и представление отчетности о результатах внутреннего контроля (при необходимости).

4.1.3 План проверок должен включать в себя график и периодичность осуществления проверок.

4.1.4 Программа проверок каждого направления деятельности АУ с целью выявления риска составляется в период пред проверочные подготовки.

4.1.5 Программа проверки должна содержать цели проверки и определить направления деятельности АУ, которые будут подвергнуты анализу службы внутреннего контроля.

4.1.6 План проверок может быть изменен при изменении системы, при осуществлении новых видов деятельности, и, соответственно, при возникновении новых рисков в деятельности структурных подразделений.

4.1.7 О намерении произвести проверку в структурном подразделении АУ руководитель службы внутреннего контроля обязан поставить в известность начальника подразделения.

4.1.8 Сотрудники подразделений АУ должны оказывать сотрудникам службы внутреннего контроля содействие в осуществлении ими своих функций.

Сотрудники, которым стали известны факты нарушения законности и правил совершения операций (сделок), а также факты нанесения ущерба, обязаны довести эти факты до сведения своего непосредственного руководителя и службы внутреннего контроля.

4.1.9 Сотрудники службы внутреннего контроля имеют право:

– входить в помещение проверяемого подразделения, а также в помещения, используемые для хранения документов (архивы), наличных денег и ценностей (денежное хранилище), обработки данных (отдел информационных технологий);

– получать от сотрудников подразделений все востребованные документы;

– привлекать при осуществлении проверок служащих и требовать от них обеспечения доступа к документам, иной информации, необходимой для проведения проверок.

4.1.10 Обо всех случаях, которые препятствуют осуществлению руководителем службы внутреннего контроля своих функций, он обязан проинформировать руководителя АУ.

4.1.11 Отчеты о выполнении планов проверок представляются службой внутреннего контроля один раз в год на рассмотрение Наблюдательного Совета.

4.1.12 Ежегодные отчеты службы внутреннего контроля о проведенной работе должны включать:

– информацию о выполнении планов деятельности службы внутреннего контроля в области управления риском;

– информацию о результатах мониторинга эффективности реализации требований по управлению риском, результатах мониторинга направлений деятельности АУ с высоким уровнем риска;

– рекомендации службы внутреннего контроля по управлению риском и их применение.

4.2 Порядок при выявлении нарушений.

4.2.1 Результаты проверок оформляются справками, в которых отражаются все изученные в ходе проверки вопросы, выявленные нарушения при управлении регуляторным риском, в том числе процедур принятия решений, оценки рисков и их последствий, рекомендации по их устранению, а также рекомендации по применению мер дисциплинарного и иного воздействия к служащим, допустившим нарушения.

4.2.2 Справки о результатах произведенных проверок и предложения по результатам проверок представляются службой внутреннего контроля руководителю АУ, руководителям проверяемых структурных подразделений

4.2.3 В случае выявления риска, реализация которого может привести к возникновению у АУ убытков руководитель службы внутреннего контроля незамедлительно должен проинформировать руководство, а в случаях, если убытки носят существенный характер (более 5 % от капитала) – Наблюдательный Совет.

4.2.4 Контроль устранения выявленных службой внутреннего контроля нарушений производится непосредственно руководителем структурного подразделения. О мерах, предпринятых для устранения нарушений, выявленных в ходе проверки, руководитель структурного подразделения должен поставить в известность руководство АУ и руководителя службы внутреннего контроля.

4.2.5 В случае выявления службой внутреннего контроля нарушений процедур принятия решений и оценки рисков, предусмотренных внутренними документами АУ, руководителем службы внутреннего контроля составляется справка о выявленных нарушениях и их последствиях. Справка представляется на рассмотрение руководства.

4.2.6 Руководство АУ в пределах своих полномочий принимает решение о мерах воздействия к должностным лицам, допустившим нарушения.

4.2.7 При необходимости руководитель АУ представляет материалы о превышении процедур принятия решения и неадекватной оценки рисков, возникающих в деятельности Наблюдательному Совету.

4.2.8 Решение о мерах воздействия применяются в зависимости от степени последствий и размера материального или морального ущерба, причиненного АУ.

4.2.9 К работникам, допустившим указанные нарушения, могут быть предприняты меры дисциплинарного воздействия, предусмотренные Трудовым кодексом Российской Федерации:

– замечание;

– выговор;

– увольнение, а также – материальной ответственности в случаях, порядке и размерах, предусмотренных трудовым законодательством и внутренними документами АУ.

4.2.10 Службой внутреннего контроля осуществляется контроль эффективности принятых подразделениями и органами управления по результатам проверок мер, обеспечивающих снижение уровня выявленного регуляторного риска, или документирование принятия руководством подразделения решения о приемлемости выявленного риска для АУ.

При необходимости службой внутреннего контроля может быть произведена внеплановая проверка по вопросу устранения выявленных нарушений.

Если, по мнению руководителя службы внутреннего контроля, руководство подразделения и (или) органы управления взяли на себя риск, являющийся неприемлемым для АУ, или принятые меры контроля неадекватны уровню риска, то руководитель службы внутреннего контроля обязан проинформировать руководство и Наблюдательный Совет.

4.3Внутренний контроль автономного учреждения осуществляется посредством методов, установленных методическими рекомендациями или иными, не противоречащими законодательству Российской Федерации, и позволяющими принимать меры по минимизации или нивелированию рисков допущения нарушений (недостатков) при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивать достоверность бухгалтерской отчетности, а также формировать и предоставлять сведения руководителю автономного учреждения, составляющие информационную основу для принятия им управленческих решений.

Методами внутреннего контроля автономного учреждения являются документирование, инвентаризация, балансовый метод, проверка, анализ и методологический контроль, служебное расследование, координация деятельности, согласование.

К способам проведения контрольных действий относятся:

– сплошной способ, при котором контрольные действия осуществляются в отношении каждой операции;

– выборочный способ, при котором контрольные действия осуществляются в отношении отдельной операции (группы операций).

5. Права и обязанности сотрудников и руководителя СВК (рисунок К.3).

Право доступа к любым бухгалтерским, налоговым и управленческим записям и другой информации о деятельности АУ, беспрепятственного доступа в помещения проверяемых подразделений и помещения, используемые для хранения документов (архивы), наличных денег и ценностей (денежные хранилища), обработки данных (компьютерные залы) и хранения данных на машинных носителях (с учетом правил доступа в хранилища ценностей и иные помещения с ограниченным доступом)

Право доступа к операционным системам, электронным базам данных, иным носителям информации

Право получения любых документов (их копий) и иной информации для изучения и оценки, а также любых сведений, имеющихся в информационных системах АУ, и изготовления копий документов и компьютерных файлов (кроме документов или данных, имеющих статус секретных или строго конфиденциальных) при условии обеспечения их сохранности и ограничения прав доступа и соблюдения требований законодательства Российской Федерации при работе со сведениями ограниченного распространения

Право требования от сотрудников, руководителей подразделений и должностных лиц АУ представления любой информации, необходимой для выполнения задач и функций внутреннего контроля, оценки эффективности и надежности системы внутреннего контроля

Право взаимодействовать с руководителями АУ любого уровня для принятия оперативных решений в порядке, установленном внутренними нормативными и технологическими документами, включая систему электронного документооборота, а также в рамках регламентов деятельности АУ, его исполнительных органов и органов управления

Право использовать в своей деятельности любые программные средства и базы данных, необходимые для выполнения задач и функций внутреннего контроля, при условии предоставления необходимых уровней доступа. Организация доступа к программным средствам и базам данных осуществляется в соответствии с установленным в АУ порядком

Руководитель СВК осуществляет руководство деятельностью Службы внутреннего контроля, издает в рамках компетенции СВК распоряжения, предписания по вопросам внутреннего контроля

Руководитель СВК имеет право на условия труда, обеспечивающие выполнение возложенных функций и поставленных задач, условия для развития и поддержания своей профессиональной квалификации на уровне международных стандартов, на повышение квалификации и реализацию своих профессиональных потребностей. Обучение (переподготовка) сотрудников Службы осуществляется на регулярной основе

Рисунок К.3 – Права руководителя СВК

Обязанности Руководителя СВК при осуществлении внутреннего контроля представлены на рисунке К.4.

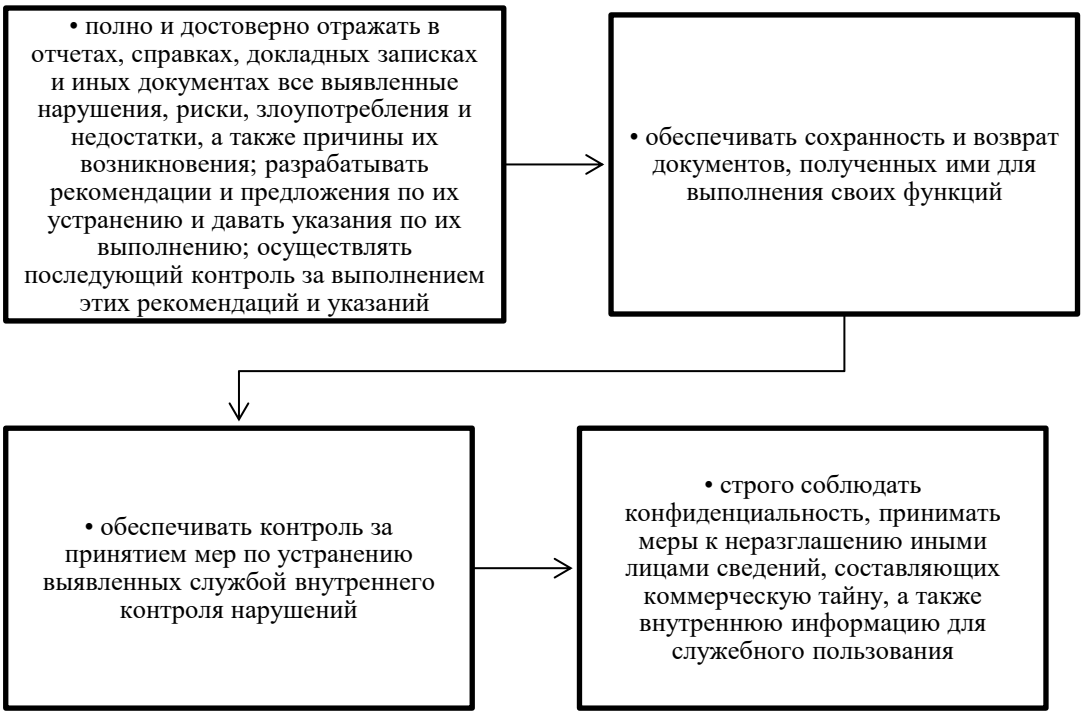

Рисунок К.4 – Обязанности Руководителя СВК при осуществлении внутреннего контроля

Руководитель Службы внутреннего контроля несет ответственность за организацию и руководство деятельностью СВК, выполнение задач и осуществление функций, возложенных на Службу настоящим Положением.

Рекомендации по составлению, утверждению и ведению карты внутреннего контроля

1) Карта внутреннего контроля составляется службой внутреннего контроля автономного учреждения.

2) Карта внутреннего контроля формируется (актуализируется) не реже одного раза в год. Актуализацию карт внутреннего контроля необходимо проводить:

– при принятии решения руководителем (заместителем руководителя) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, являющегося учредителем автономного учреждения, о внесении изменений в карты внутреннего контроля;

– при принятии решения руководителем автономного учреждения о внесении изменений в карты внутреннего контроля;

– в случае внесения в нормативные правовые акты, регулирующие деятельность автономных учреждений, требующие внесения изменений в карты внутреннего контроля.

3) Формирование (актуализация) карты внутреннего контроля осуществляется службой внутреннего контроля автономного учреждения.

Утверждение карты внутреннего контроля осуществляется руководителем автономного учреждения.

3) Процесс формирования (актуализация) карты внутреннего контроля включает следующие этапы:

а) анализ предмета внутреннего контроля с точки зрения вероятности возникновения рисков, в том числе на наличие имеющих коррупционные риски операций, в целях определения применяемых к нему методов контроля и контрольных действий.

К коррупционно опасным операциям относятся операции (действия по формированию документов, необходимых для осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения):

– при выполнении которых может возникнуть конфликт интересов и в отношении которых внутренний контроль осуществляют должностные лица, замещающие должности, включенные в перечень должностей, замещение которых связано с коррупционными рисками;

– определенные главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств в качестве коррупционно опасной (при реализации которой наиболее вероятно возникновение конфликта интересов);

– в отношении которых имеется информация о признаках, свидетельствующих о коррупционных действиях или бездействии должностных лиц при их выполнении.

б) формирование перечня операций с указанием отсутствия необходимости или необходимости проведения контрольных действий и способов их осуществления, определяемых по результатам оценки рисков.

Форма Перечня и рекомендации по его заполнению приведены в приложении К1.

4) При составлении карты внутреннего контроля оцениваются риски, связанные с осуществлением финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, в целях включения операций в карту внутреннего контроля, определения применяемых к ней контрольных действий.

5) Оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения состоит в идентификации рисков и определении уровня риска.

6) Идентификация рисков финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения проводится путем проведения анализа информации, указанной в представлениях и предписаниях органов государственного (муниципального) финансового контроля, рекомендациях (предложениях) главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, выполняющего полномочия учредителя, иной информации о нарушениях и недостатках в сфере финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, их причинах и условиях и заключается в определении по каждой операции возможных событий, наступление которых негативно повлияет на результат финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения (например, несвоевременность выполнения операции, ошибки, допущенные в ходе

выполнения операции).

Риски финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения подразделяются на:

– риски несоблюдения законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность автономных учреждений;

– риски искажения бухгалтерской отчетности и некорректного ведения бухгалтерского учета;

– риски несоблюдения принципа эффективности использования денежных средств;

– риски несоблюдения законодательства о противодействии коррупции в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения;

– риски ненадлежащего исполнения обязательств по оказанию государственных услуг установленного объема и качества в соответствии с государственным (муниципальным) заданием;

– риски ненадлежащего исполнения обязательств по использованию субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания;

– риски ненадлежащего выполнения полномочий получателя субсидии;

– риски ненадлежащего планирования финансово-хозяйственной деятельности;

– риски неисполнения денежных обязательств;

– риски неэффективного использования имущества автономного учреждения.

7) Оценка риска осуществляется по двум критериям:

«вероятность» – степень возможности наступления события, негативно влияющего на финансово-хозяйственную деятельность автономного учреждения;

«степень влияния» – уровень негативного воздействия события на результат финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, определяемый по величине отклонения от целевых значений показателей качества деятельности, характеризующих результаты выполнения государственного (муниципального) задания, величине причиненного ущерба автономному учреждению или величине искажения бухгалтерской отчетности, снижению результативности (экономности) использования денежных средств.

Значение каждого из указанных критериев оценивается как «низкое», «среднее» или «высокое».

Оценка значения критерия «вероятность» осуществляется с учетом результатов анализа имеющихся причин и условий (обстоятельств) реализации риска, в том числе условий и обстоятельств, позволяющих злоупотреблять должностными обязанностями в целях получения, как для должностных лиц автономного учреждения, так и для третьих лиц выгоды в виде денег, ценностей, иного имущества или услуг имущественного характера, иных имущественных прав.

Оценка значений критериев риска осуществляется должностными лицами, ответственными за формирование карт внутреннего контроля, с учетом:

– информации службы внутреннего контроля о результатах внутреннего контроля;

– информации о нарушениях, выявленных органами государственного (муниципального) финансового контроля;

– информации о возникновении коррупционных рисков при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, в том числе о признаках, свидетельствующих о коррупционных действиях или бездействии должностных лиц.

Риск признается значимым, если значение хотя бы одного из критериев риска оценивается как «высокое», либо при одновременной оценке значений обоих критериев риска как «среднее».

В карты внутреннего контроля включаются операции со значимыми рисками.

8) Оценка вероятности осуществляется на основе анализа информации о следующих причинах рисков:

– недостаточность положений правовых актов главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, а также иных актов, распоряжений (указаний) и поручений, регламентирующих осуществление финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения и (или) ее несоответствие нормативным правовым актам, регулирующим деятельность автономного учреждения, на момент совершения операции;

– низкое качество содержания и (или) несвоевременность представления документов об осуществляемой финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения;

– наличие конфликта интересов у должностных лиц автономного учреждения;

– отсутствие разграничения прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных систем, обеспечивающих осуществление финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения, а также регламента взаимодействия пользователей с информационными ресурсами;

– неэффективность средств автоматизации подготовки документа, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения;

– иные причины риска.

9) Форма карты внутреннего контроля и рекомендации по ее заполнению приведены в приложении К2.

Рекомендации по составлению и ведению регистров (журналов) внутреннего контроля, составлению и представлению отчета о результатах внутреннего контроля

1) Ведение, учет и хранение регистра (журнала) внутреннего контроля осуществляется службой внутреннего контроля автономного учреждения, в том числе с применением автоматизированных информационных систем.

2) Ведение регистра (журнала) внутреннего контроля осуществляется уполномоченными лицами службы внутреннего контроля автономного учреждения путем занесения записей в регистр (журнал) внутреннего контроля на основании информации по результатам контрольных мероприятий. Ведение регистра (журнала) внутреннего контроля осуществляется с учетом ограничений, установленных законодательством Российской Федерации в отношении сведений, составляющих государственную тайну.

3) Регистр (журнал) внутреннего контроля рекомендуется составлять по форме и рекомендациям по его заполнению согласно приложению К3.

4) Записи в регистр (журнал) внутреннего контроля осуществляются по мере совершения контрольных действий в хронологическом порядке.

5) Регистры (журналы) внутреннего контроля формируются и брошюруются в хронологическом порядке. На обложке необходимо указать: наименование подразделения, ответственного за осуществление внутреннего контроля; название и порядковый номер папки (дела); отчетный период: год квартал (месяц); начальный и последний номера журналов операций; количество листов в папке (деле).

6) Хранение регистров (журналов) внутреннего контроля осуществляется способами, обеспечивающими их защиту от несанкционированных исправлений, утраты целостности информации в них и сохранность самих документов.

7) Соблюдение требований к хранению регистров (журналов) осуществляется лицом, ответственным за их формирование, до момента их сдачи в архив.

8) Главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств рекомендуется установить порядок составления отчетности о результатах внутреннего контроля (далее – Отчет).

9) Отчет составляется на основе данных регистров (журналов) внутреннего контроля по форме и рекомендациям по его заполнению согласно приложению К4.

10) К Отчету может прилагаться пояснительная записка, содержащая:

– описание принятых и (или) предлагаемых мер по устранению выявленных в ходе внутреннего контроля нарушений и недостатков, причин их возникновения в отчетном периоде;

– сведения о количестве должностных лиц, осуществляющих внутренний контроль, принимаемых мерах по повышению их квалификации;

– сведения о ходе реализации мер по устранению нарушений и недостатков, причин их возникновения, а также ходе реализации материалов, направленных в орган внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, правоохранительные органы.

6. Заключительные положения

6.1 Положение о службе внутреннего контроля утверждается Наблюдательным Советом. При внесении изменений в Положение документ издается в новой редакции.

Приложение К.1
к Типовому положению об организации и осуществлении внутреннего
контроля в автономных учреждениях

Перечень
операций, подлежащих включению в карту внутреннего контроля

по состоянию на "__" _____ 20__ г.

Дата

Наименование главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств – учредителя автономного учреждения _____ _____

Наименование автономного учреждения _____ _____

Наименование структурного подразделения, ответственного за осуществление внутреннего контроля _____ _____

Таблица К.1

Код риска					Оценка рисков			Указание на необходимость включения операции в карту внутреннего контроля
Наименование процедуры финансово-хозяйственной деятельности	Наименование процесса финансово-хозяйственной деятельности	Наименование операции финансово-хозяйственной деятельности	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Наименование риска	Критерий "вероятность"	Критерий "степень влияния"	Значимость риска	
Погашение контрактных обязательств, возникших в результате осуществления закупки товаров, работ, услуг у поставщика в целях выполнения государствен-ного задания	Оформление и направление соответствующих документов, в том числе посредством системы удаленного финансового документо-оборота Федерального казначейства	Формирование документов по установленной форме	Ведущий специалист отдела закупок (Иванов С. А.)	Риск неисполнения денежных обязательств	Значение критерия "среднее"	Значение критерия "высокое"	Значимый бюджетный риск	Да
		Подписание документов	Начальник отдела закупок (Петрова О. Н.)		Значение критерия "среднее"	Значение критерия "высокое"	Значимый бюджетный риск	Да
			Руководитель автономного учреждения (Егоров А. В.)		Значение критерия "низкое"	Значение критерия "высокое"	Значимый бюджетный риск	Да
		Направление документов в Федеральное казначейство	Советник отдела документооборота и делопроизводства (Ульянов А. Б.)		Значение критерия "низкое"	Значение критерия "среднее"	Незначимый бюджетный риск	Нет

Руководитель автономного учреждения _____ _____

(подпись) (расшифровка подписи)

"__" _____ 20__ г.

Рекомендации по заполнению Перечня операций, подлежащих включению в карту внутреннего контроля.

При заполнении Перечня указываются следующие сведения.

1. В графе 1 Перечня указывается наименование процедуры.

2. В графе 2 Перечня указывается наименование процесса процедуры как совокупности взаимосвязанных (последовательных) операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения процедуры), направленных на достижение результата выполнения процедуры.

3. В графе 3 Перечня указывается наименование операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения процедуры). Например, в рамках процесса по оформлению и направлению документов операциями являются: формирование документов по установленной форме, подписание документов, направление документов в Федеральное казначейство.

4. В графе 4 Перечня указываются данные о должностном лице, ответственном за выполнение операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения процедуры), включающие наименование замещаемой им должности и (или) его фамилию и инициалы.

5. В графе 5 Перечня указываются риски, связанные с проведением операции, указанной в графе 3 Перечня.

6. В графе 6 Перечня указывается уровень вероятности наступления риска по критерию «Вероятность».

7. В графе 7 Перечня указывается уровень последствий наступления риска по критерию «Степень влияния».

8. В графе 8 Перечня указывается уровень риска.

9. В графе 9 Перечня указывается слово «Да» в случае необходимости включения операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения процедуры) в карту внутреннего контроля или слово «Нет» в случае отсутствия необходимости включения операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения процедуры) в карту внутреннего контроля.

Приложение К.2

к Типовому положению об организации и осуществлении

внутреннего

контроля в автономных учреждениях

Карта внутреннего контроля

Наименование главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств – учредителя автономного учреждения _____ _____ Дата

Наименование автономного учреждения _____

Наименование структурного подразделения, ответственного за осуществление внутреннего контроля _____ _____

Таблица К.2

Информация о коде риска, содержащаяся в Перечне операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения процедуры)				Периодичность выполнения операции	Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие	Характеристики контрольного действия			Предлагаемые меры по повышению качества выполнения процедур, операций
Наименование процедуры финансово-хозяйственной деятельности	Наименование процесса финансово-хозяйственной деятельности	Наименование операции финансово-хозяйственной деятельности	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции			Метод контроля/Периодичность контроля	Контрольное действие	Вид/Способ контроля	
Процедура ведения бухгалтерского учета, в том числе принятия к учету первичных учетных документов (составления сводных учетных документов), отражения информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета, проведения оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций	Составление и ведение регистров бухгалтерского учета	Отражение данных, содержащихся в первичных (сводных) учетных документах, в регистрах бухгалтерского учета	Консультант отдела, ответственного за составление и ведение регистров бухгалтерского учета (Лунин О. А.)	В течение года, по мере поступления первичных учетных документов	–	По мере отражения информации о первичных учетных документах	Проверка, в том числе требований принятой учетной политики; проверка правильности и полноты заполнения формы; сверка данных; визирование документа	Визуальный/ Сплошной	–
		Подписание регистров бухгалтерского учета	Начальник отдела, ответственного за составление и ведение регистров бухгалтерского учета (Овчинникова Е. В.)	В течение года, по мере формирования регистров	–	По мере формирования регистров	Согласование	Визуальный/ Сплошной	–
		Внесение записи о данных оборотов по счетам из соответствующих Журналов операций в Главную книгу	Консультант отдела, ответственного за составление и ведение регистров бухгалтерского учета (Лунин О. А.)	В течение года, по мере формирования Журналов операций	–	По мере отражения информации в Журналах операций	Проверка, в том числе требований принятой учетной политики; проверка правильности и полноты заполнения формы; сверка данных	Визуальный/ Сплошной	–
		Внесение изменений в регистры бухгалтерского учета	Консультант отдела, ответственного за составление и ведение регистров бухгалтерского учета (Лунин О. А.)	В течение года, по мере возникновения необходимости внесения изменений	–	По мере отражения информации в регистрах	Проверка, в том числе требований принятой учетной политики; проверка правильности и полноты заполнения формы; сверка данных;	Визуальный/ Сплошной	–

Информация о коде риска, содержащаяся в Перечне операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения процедуры)				Периодичность выполнения операции	Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие	Характеристики контрольного действия			Предлагаемые меры по повышению качества выполнения процедур, операций
Наименование процедуры финансово-хозяйственной деятельности	Наименование процесса финансово-хозяйственной деятельности	Наименование операции финансово-хозяйственной деятельности	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции			Метод контроля/Периодичность контроля	Контрольное действие	Вид/Способ контроля	
							визирование документа		
			Начальник отдела, ответственного за составление и ведение регистров бухгалтерского учета (Овчинникова Е. В.)	В течение года, по мере формирования изменений в регистры	–	По мере формирования изменений в регистры	Согласование	Визуальный/ Сплошной	–

Руководитель _____ _____

автономного учреждения (подпись) (расшифровка подписи)

Руководитель службы _____ _____

внутреннего контроля (подпись) (расшифровка подписи)

"__" _____ 20__ г.

Рекомендации

по заполнению Карты внутреннего контроля

При заполнении Карты внутреннего контроля (далее – Карта) указываются следующие сведения.

1. В графе 1 Карты указывается наименование процедуры.

2. В графе 2 Карты указывается наименование процесса процедуры.

3. В графе 3 Карты указывается наименование операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения процедуры).

4. В графе 4 Карты указываются данные о должностном лице, ответственном за выполнение операции, включающие наименование замещаемой им должности и (или) его фамилию и инициалы.

5. В графе 5 Карты указывается периодичность выполнения операции (например, не позднее одного рабочего дня с даты поступления сведений, необходимых для формирования документа).

6. В графе 6 Карты указываются данные о должностном лице, выполняющем контрольные действия, включающие наименование замещаемой им должности и (или) его фамилию и инициалы.

7. В графе 7 Карты указывается один из методов контроля.

8. В графе 8 Карты указываются наименование и описание контрольных действий, применяемых в отношении операции, указанной в графе 3 Карты.

9. В графе 9 Карты указывается один из следующих видов контроля – "Визуальный", "Автоматический", "Смешанный", а также способ контроля – "Сплошной" или "Выборочный".

10. В графе 10 Карты указываются предлагаемые меры по повышению качества выполнения процедур финансово-хозяйственной деятельности, операций.

Приложение К.3

к Типовому положению об организации и осуществлении

внутреннего

контроля в автономных учреждениях

Журнал учета результатов внутреннего контроля

за ____ год

Наименование главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств – учредителя автономного учреждения _____ _____ Дата

Наименование автономного учреждения _____ _____

Наименование структурного подразделения, ответственного за осуществление внутреннего контроля _____ _____

Таблица К.3

Дата	Информация о коде риска, содержащаяся в карте внутреннего контроля				Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие	Выявленные недостатки и (или) нарушения	Сведения о причинах возникновения недостатков (нарушений)	Предлагаемые меры по устранению недостатков (нарушений), причин их возникновения	Отметка об устранении
	Наименование процедуры финансово-хозяйственной деятельности	Наименование процесса финансово-хозяйственной деятельности	Наименование операции финансово-хозяйственной деятельности	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

В настоящем Журнале пронумеровано и прошнуровано _____ листов

Руководитель службы _____ _____

внутреннего контроля (подпись) (расшифровка подписи)

"__" _____ 20__ г.

Рекомендации

по заполнению Журнала учета результатов внутреннего

контроля

1. В графе 1 Журнала учета результатов внутреннего контроля (далее – Журнал) указывается дата проведения контрольного действия.

2. В графе 2 Журнала указывается наименование процедуры.

3. В графе 3 Журнала указывается наименование процесса.

4. В графе 4 журнала указывается наименование операции.

5. В графе 5 Журнала указываются данные о должностном лице, ответственном за выполнение операции, включающие наименование замещаемой им должности и (или) его фамилию и инициалы.

6. В графе 6 Журнала указываются данные о должностном лице, выполняющем контрольные действия, включающие наименование замещаемой им должности и (или) его фамилию и инициалы.

7. В графе 7 Журнала указываются результаты контрольного действия - выявленные недостатки и (или) нарушения.

8. В графе 8 Журнала указываются сведения о причинах возникновения недостатков (нарушений).

9. В графе 9 Журнала указываются предлагаемые меры по устранению недостатков (нарушений), причин их возникновения (например, требуется доработка программного прикладного обеспечения в части формирования прогнозов поступлений в бюджет).

10. В графе 10 Журнала ставится отметка после устранения выявленных недостатков (нарушений), причин их возникновения.

Приложение К.4

к Типовому положению об организации и осуществлении

внутреннего

контроля в автономных учреждениях

ОТЧЕТ

о результатах внутреннего контроля

Наименование главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств – учредителя автономного учреждения _____ Дата

Наименование автономного учреждения _____

Объект контроля	Количество выявленных недостатков (нарушений)	Количество предложенных мер по устранению недостатков (нарушений), причин их возникновения, заключений	Количество принятых мер. исполненных заключений
1	2	3	4
1.			
2.			
3.			
4.			
Итого			

Руководитель службы внутреннего контроля _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

"__" _____ 20__ г.

Рекомендации

по заполнению Отчета о результатах внутреннего

контроля

1. В графе 2 Отчета о результатах внутреннего контроля (далее – Отчет) указывается количество выявленных недостатков (нарушений).

2. В графе 3 Отчета указывается количество предложенных мер по устранению недостатков (нарушений), причин их возникновения, заключений.

3. В графе 4 Отчета указывается количество принятых мер и исполненных заключений.

Приложение Л
(рекомендуемое)

Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внутреннего контроля автономного учреждения

Таблица Л.1

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
01	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по источникам финансового обеспечения в виде субсидий				
01 1 01	Некорректное формирование финансово-экономического обоснования субсидии	Некорректное формирование планируемого объема расходов	Статья 78.1–78.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации; Соглашение о предоставлении субсидии	р.	
01 1 02		Некорректное представление информации в прайс-листах о ценах потенциальных поставщиков			
01 1 03		Некорректный расчет нормативных затрат			
01 2 01	Недостижение установленных Соглашением значений показателей результативности использования субсидии	Недостижение ≥1/2 показателей результативности использования субсидии	Соглашение о предоставлении субсидии	р.	
01 2 02		Недостижение ≤1/2 показателей результативности использования субсидии			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
01 3 01	Нарушение требований, установленных законода-тельством Российской Федерации к отчетности автономного учреждения, связанной с использованием средств субсидии	Несоответствие формы отчетности автономного учреждения установленным типовым формам	Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденная приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н	р.	
01 3 02		Некорректное отображение в отчетности фактов хозяйственной жизни автономного учреждения			
		Несвоевременное представление отчетности и сопровождающих документов, необходимых для осуществления контроля за использованием средств Субсидий			
		Неполное представление отчетности и сопровождающих документов, необходимых для осуществления контроля за использованием средств Субсидий			
01 4 01	Несоответствие фактической потребности в направлении средств субсидии, не использованных в отчетном финансовом году, на те же цели в очередном финансовом году указанной в документах	Некорректное формирование планируемых объемов расходов в сметах учреждения	Соглашение о предоставлении субсидии	р.	
01 4 02		Некорректное представление информации в прайс-листах о ценах потенциальных поставщиков		р.	
01 4 03		Некорректный расчет нормативных затрат		р.	
01 5 01	Нарушение порядка возврата остатка субсидии,	Невозвращение остатка субсидии, не использованного в текущем году		р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
01 5 02	неиспользованного в текущем году	Несвоевременное возвращение остатка субсидии, не использованного в текущем году			
01 6 01	Нарушение порядка предварительного одобрения совершения крупной сделки с имуществом, источником финансирования которого являются средства субсидии	Принятие решения о совершении сделки с имуществом автономного учреждения, основанного на принципах личной заинтересованности субъектов управления		р.	
01 6 02		Принятие решения о совершении сделки с недвижимым и особо ценным движимым имуществом автономного учреждения, основанного на принципах личной заинтересованности субъектов управления			
04	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по коду финансового обеспечения – «Субсидии на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)»				
04 1 01	Направление субсидии на цели, не связанные с выполнением государственного задания	Перечисление средств на выплату заработной платы работникам, трудовая функция которых не связана с выполнением государственного задания	Соглашение о предоставлении субсидии	р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
04 1 02		Перечисление средств за аренду помещения, не участвующего в выполнении государственного задания			
04 1 03		Временное отвлечение средств субсидии на оплату товаров, работ и услуг в рамках внутреннего заимствования средств между видами финансового обеспечения деятельности учреждения			
04 2 01	Нарушение порядка определения нормативных затрат на оказание (выполнение) учреждением государственных услуг (работ) и нормативных затрат на содержание имущества	Несоответствие нормативных затрат на оказание (выполнение) учреждением государственных услуг (работ) требованиям, установленным законодательством Российской Федерации, и порядку, утвержденному учредителем автономного учреждения	Положение о формировании государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания, утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 2 сентября 2010 года № 671 (для отношений, возникших до 2017 года); Положение о	р.	
04 2 02				р.	
				р.	
		Несоответствие нормативных затрат на содержание имущества требованиям, установленным законодательством Российской Федерации, и порядку, утвержденному		р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
		учредителем автономного учреждения	формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 26 июня 2015 года № 640		
04 3 01	Некорректное осуществление раздельного учета кассовых и фактических расходов по видам деятельности в разрезе каждой оказываемой услуги (выполняемой работы)	Нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и составления отчетности, вызванные неверным концептуальным подходом, закрепленным в учетной политике автономного учреждения	Постановление Правительства РФ от 30 августа 2017 года № 1043 «О формировании, ведении и утверждении общероссийских базовых (отраслевых) перечней (классификаторов) государственных и муниципальных услуг,	р.	
04 3 02		Нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и составления отчетности, связанные с			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
		человеческим фактором лиц, причастных к ведению бухгалтерского (бюджетного) учета и составлению отчетности в автономном учреждении	оказываемых физическим лицам, и федеральных перечней (классификаторов) государственных услуг, не включенных в общероссийские базовые (отраслевые) перечни (классификаторы) государственных и муниципальных услуг, оказываемых физическим лицам, и работ, оказание и выполнение которых предусмотрено нормативными правовыми актами Российской Федерации»		
04 3 03		Нарушения, возникшие по техническим причинам в части представления информации в электронном виде, на едином портале бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет»			
04 4 01	Нарушения в части отклонения плановых показателей выполнения государственной услуги (работы) от фактических за анализируемые периоды	Отклонение фактических показателей объема выполнения государственной услуги (работы) от плановых в пределах допустимых значений		р.	
04 4 02		Отклонение фактических показателей объема выполнения государственной услуги (работы) от плановых			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
		более чем в пределах допустимых значений			
04 4 03					
		Отклонение фактических показателей качества выполнения государственной услуги (работы) от плановых в пределах допустимых значений			
04 4 04		Отклонение фактических показателей качества выполнения государственной услуги (работы) от плановых более чем в пределах допустимых значений			
04 5 01	Несоответствие предельных цен (тарифов) на оплату услуг физическими или юридическими лицами порядку установления указанных цен (тарифов) в случаях их оказания на платной основе	Отклонение в сторону превышения предельных цен (тарифов) на оплату услуг физическими или юридическими лицами над рекомендованными на законодательном уровне	Статья 69.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации	р.	
04 5 02		Отклонение в сторону уменьшения предельных цен (тарифов) на оплату услуг физическими или юридическими лицами в сравнении с рекомендованными на законодательном уровне			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
04 6 01	Несоответствие оказанных физическим и юридическим лицам услуг требованиям к оказанию этих услуг	Несоответствие оказанных физическим и юридическим лицам услуг критериям, установленным соглашением о предоставлении субсидии		р.	
04 6 02		Несоответствие оказанных физическим и юридическим лицам услуг федеральным стандартам качества			
04 6 03		Неудовлетворенность получателей услуг их качеством или количеством			
4 7 01	Переплата (недоплата) поставщикам (подрядчикам, исполнителям)	Оплата невыполненных объемов работ подрядчиками		р.	
04 7 02		Сверхнормативное перечисление авансовых платежей			
04 7 03		Оплата оказанных услуг, выполненных работ при отсутствии документов, подтверждающих выполнение указанных операций			
04 8 01	Переплата (недоплата) заработной платы и иных выплат работникам учреждения	Необоснованное начисление и выплаты отпускных сотрудникам		р.	
04 8 02		Необоснованное начисление и выплаты надбавок стимулирующего характера сотрудникам			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
04 8 03		Необоснованное начисление и выплаты надбавок за секретность сотрудникам			
04 8 04		Необоснованное начисление и выплаты надбавок за внутреннее совместительство сотрудникам			
04 8 05		Необоснованное начисление и выплаты материальной помощи сотрудникам			
05	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Субсидии на иные цели»				
05 1 01	Нецелевое использование средств субсидии	Несоблюдение установленной цели предоставления субсидии	Статья 78.1–78.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации; Статья 15.14 КоАП Соглашение о предоставлении субсидии	р.	
05 1 02		Несоблюдение иных условий по целевому расходованию средств субсидии, предусмотренных порядком предоставления субсидии			
05 2	Нарушение порядка применения кодов бюджетной классификации при определении целевой направленности расходов			р.	
06	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность»				
06 1 01	Нецелевое использование средств субсидии	Направление субсидии в объекты, не включенные в		р.	
06 1 02					

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
		адресное (по объектное) распределение субсидии			
		Направление субсидии на оплату проектно-изыскательских работ			
06 1 03		Иные виды отклонений от цели субсидии			
06 2 01	Нарушения, связанные с отображением стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у учреждения, капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности или приобретения объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность	Не отображение в стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у учреждения, капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности		р.	
06 2 02		Не отображение в стоимости основных средств, находящихся на праве оперативного управления у учреждения, приобретения объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность			
06 3 01	Нарушения в оформлении договорных отношений по вопросам строительства (реконструкции) объектов капитального строительства	Отсутствие в договорах условий о возможности изменения размера, сроков, объема работ в случае уменьшения получателю		р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
	государственной собственности или приобретения объектов недвижимого имущества в государственную собственность	бюджетных средств ранее доведенных лимитов бюджетных обязательств			
06 3 02		Не заключение учреждением дополнительных соглашений к договорам или их расторжение в случае признания утратившим силу положения закона о федеральном бюджете на текущий финансовый год и плановый период в части, относящейся к плановому периоду			
06 4 01	Отсутствие документов по объекту капитального строительства	Документы об утверждении проектной документации		р.	
06 4 02		Положительное заключение государственной экспертизы проектной документации и результатов инженерных изысканий			
06 4 03		Положительное заключение о достоверности сметной стоимости объекта капитального строительства			
06 4 04		Титульные сноски вновь начинаемых объектов капитального строительства в очередном финансовом году и плановом периоде и			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
		титульные списки переходящих объектов капитального строительства на очередной финансовый год и плановый период, утвержденные государственным заказчиком			
		Выданные разрешения на строительство			
06 4 05					
06 4 06		Документы, содержащие результаты оценки эффективности использования средств федерального бюджета, направляемых на капитальные вложения	Постановление Правительства РФ от 12 августа 2008 года № 590 «О порядке проведения проверки инвестиционных проектов на предмет эффективности использования средств федерального бюджета, направляемых на капитальные вложения»		
02	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Денежные средства от предпринимательской деятельности»				
02 1	Нарушения в части операций, связанных с увеличением денежных средств				
02 1 01 …				р.	
02 2	Нарушения в части операций, связанных с уменьшением денежных средств				
02 2 01 …				р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
07	Нарушения в части операций, осуществляемых с денежными средствами, учитываемыми по источнику финансового обеспечения – «Гранты в форме субсидии»				
07 1 01	Нарушение порядка и условий расходования грантов	Направление субсидии на цели, не соответствующие целям предоставления			
07 1 02		Не предоставление учреждением отчетов о произведенных расходах за счет средств субсидии			
07 1 03		Неполное предоставление учреждением отчетов о произведенных расходах за счет средств субсидии			
08	Нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности				
08 1	Нарушение требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
08 2	Нарушение требований, предъявляемых к регистру бухгалтерского учета	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
08 3	Нарушение требований, предъявляемых к проведению инвентаризации активов	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
	и обязательств в случаях, сроках и порядке, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации определенных экономическим субъектом	Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
08 4	Нарушение требований, предъявляемых к денежному измерению объектов бухгалтерского учета экономического субъекта в валюте Российской Федерации	Не предоставление учреждением соответствующей информации Неполное предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
08 5	Нарушение требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации или ликвидации юридического лица	Не предоставление учреждением соответствующей информации Неполное предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
08 6	Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов	Не предоставление учреждением соответствующей информации Неполное предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
08 7	Нарушение общих требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, в том числе к ее составу	Не предоставление учреждением соответствующей информации Неполное предоставление учреждением соответствующей информации		р.	

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
08 8	Нарушение сроков отчетного периода и отчетной даты для промежуточной и (или) годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
09	Нарушения исполнительской дисциплины				
09 1	Нарушение руководителем экономического субъекта требований организации ведения бухгалтерского учета, хранения документов бухгалтерского учета и требований по оформлению учетной политики	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
03	Нарушения в сфере управления и распоряжения государственной (муниципальной) собственностью				
03 1	Нарушение порядка распоряжения имуществом автономного учреждения	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			
03 2	Нарушение порядка отнесения имущества автономного учреждения к категории особо ценного движимого имущества	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			

Код нарушения	Вид нарушения	Группа нарушения	Правовые основания квалификации нарушения	Единица измерения	Меры минимизации последствий нарушения
03 3	Нарушение порядка осуществления автономным учреждением полномочий органа государственной власти по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, и финансового обеспечения их осуществления	Не предоставление учреждением соответствующей информации		р.	
		Неполное предоставление учреждением соответствующей информации			

Приложение М
(рекомендуемое)
Классификация рисков автономного учреждения

Таблица М.1

Классификация рисков автономного учреждения (по направлениям деятельности и фактам хозяйственной жизни)			
Фактор риска (фактор действия, фактор состояния) по видам деятельности и процедурам		Вид риска	
Ненадлежащее выполнение полномочий по формированию и доведению государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	ФД	Риск неэффективного использования бюджетных средств	ФД
		Риск ограничения доступности государственных услуг	ФД
Ненадлежащее выполнение полномочий по финансовому обеспечению выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	ФД	Риск неэффективного использования бюджетных средств	ФД
		Риск неэффективного использования финансовых активов	ФД
		Риск неэффективного управления денежными средствами	ФД
		Риск необоснованности (завышения) величины субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг	ФД
Ненадлежащее исполнение обязательств по оказанию государственных услуг установленного объема и качества в соответствии с государственным заданием	ФД	Риск неэффективного использования бюджетных средств	ФД
		Риск необоснованности (завышения) величины субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг	ФД
Ненадлежащее исполнение обязательств по использованию субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	ФД	Риск неэффективного использования бюджетных средств	ФД
		Риск нецелевого использования бюджетных средств	ФД
Ненадлежащее выполнение полномочий по определению нормативных затрат на оказание государственных услуг	ФД	Риск необоснованности (завышения) величины субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на оказание государственных услуг	ФД

Классификация рисков автономного учреждения (по направлениям деятельности и фактам хозяйственной жизни)			
Фактор риска (фактор действия, фактор состояния) по видам деятельности и процедурам		Вид риска	
Ненадлежащее выполнение бюджетных полномочий в ходе исполнения бюджета по расходам	ФД	Риск нецелевого использования бюджетных средств	ФД
		Риск недостоверности данных учета бюджетных обязательств	ФД
Ненадлежащее выполнение полномочий получателя субсидии	ФД	Риск неэффективного использования бюджетных средств	ФД
Ненадлежащее выполнении полномочий по формированию и распределению субсидий (кроме субсидий государственным учреждениям)	ФД	Риск завышения (занижения) объема субсидии	ФД
Ненадлежащие планирование финансово-хозяйственной деятельности учреждения	ФД	Риск неэффективного управления доходами по всем источникам финансового обеспечения	ФД
Неприменение принципа осмотрительности (требования о приоритетном признании расходов и обязательств над признанием возможных доходов и активов)	ФС ФД	Риск низкого качества финансового планирования	ФД
		Риск недостоверности учета отложенных обязательств	ФД
Наличие неисполненных обязательств и просроченной дебиторской задолженности	ФС	Риск неисполнения денежных обязательств	ФД
			ФД
Наличие неисполненных обязательств, принятых свыше ЛБО, и просроченной кредиторской задолженности	ФС		ФД
Наличие дебиторской задолженности	ФС	Риск неэффективного управления денежными средствами	ФД
Наличие начисленных и не оплаченных денежных обязательств (кредиторской задолженности)	ФС		ФД
Превышение суммы обязательств над суммой активов, наличие убытков от внебюджетной деятельности; наличие безнадежной дебиторской задолженности; потери имущества, включаемого в расчет чистых активов (в результате порчи, хищений, форс-мажорных обстоятельств и т. п.)	ФС	Риск неэффективного использования финансовых ресурсов	ФД
Примечание ФД – фактор действия.			

Приложение Н
(рекомендуемое)
Методические рекомендации по проведению внутреннего контроля в автономном учреждении

I. Общие положения

1. Настоящие Методические рекомендации разработаны в целях организации и осуществления автономным учреждением (далее – учреждение) внутреннего контроля.

2. Целью Методических рекомендаций является определение методических основ, правил и процедур осуществления внутреннего контроля.

3. Задачей Методических рекомендаций является установление единых подходов к организации и осуществлению в учреждении внутреннего контроля.

4. В целях настоящих Методических рекомендаций применяются следующие понятия, которые представлены на рисунке Н.1.

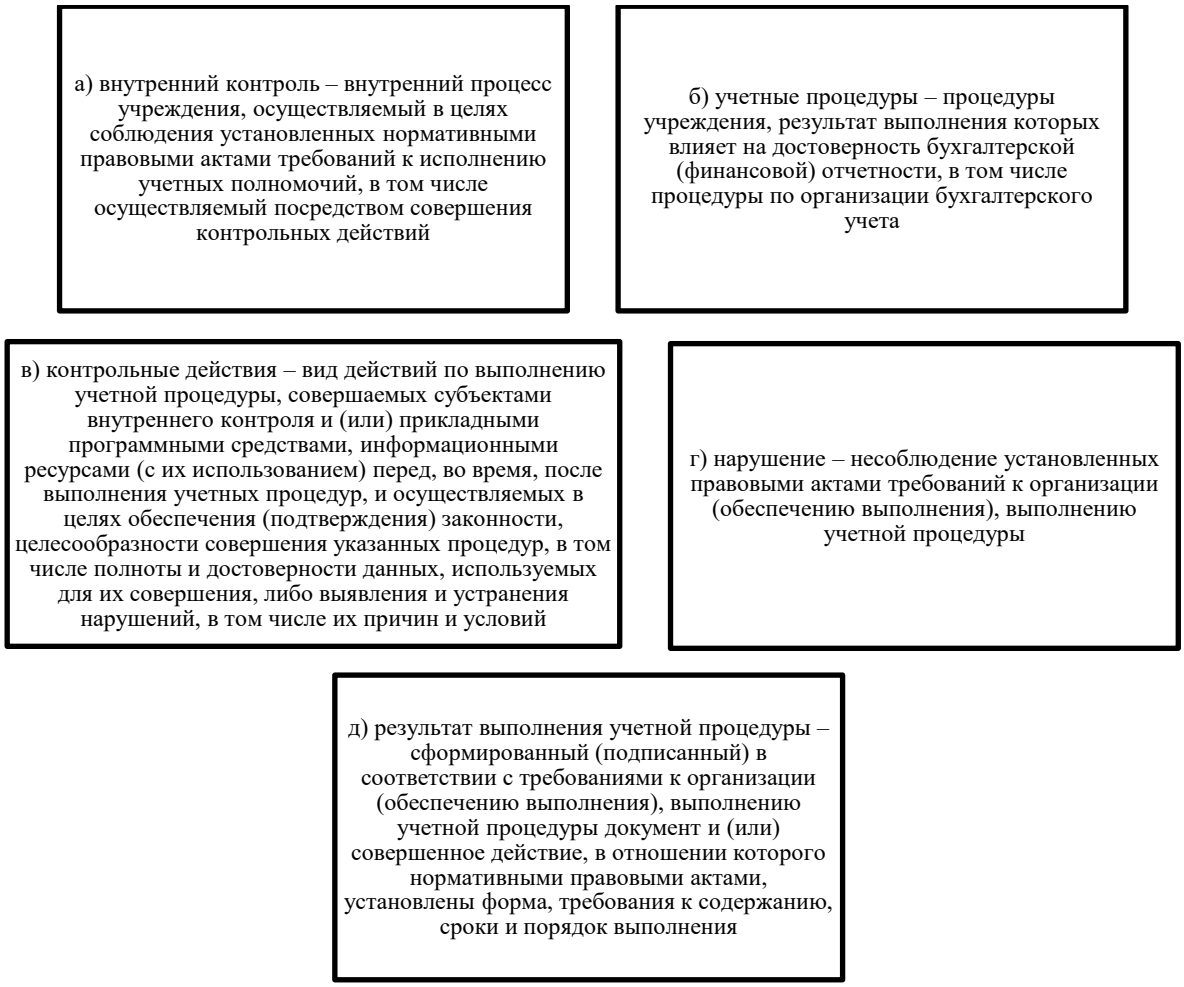

Рисунок Н.1 – Понятийный аппарат процедуры внутреннего контроля

5. Целью внутреннего контроля в учреждении является соблюдение установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, иными нормативными правовыми актами, внутренних стандартов и процедур ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждением.

6. Задачами внутреннего контроля являются:

а) оперативное выявление, устранение и пресечение нарушений;

б) повышение экономности и результативности использования средств учреждения, путем принятия и реализации решений по результатам внутреннего контроля.

II. Организация и осуществление внутреннего контроля

7. Внутренний контроль реализуется путем осуществления контрольных действий.

8. При осуществлении внутреннего контроля используются следующие формы внутреннего контроля: самоконтроль, контроль по уровню подчиненности и смежный контроль.

9. Самоконтроль осуществляется работником каждого структурного подразделения учреждения путем осуществления контрольных действий в отношении каждой выполняемой им учетной процедуры.

10. Контроль по уровню подчиненности осуществляется руководителем (заместителем руководителя) и (или) руководителем структурного подразделения учреждения (иным уполномоченным лицом) путем подтверждения (согласования) действий по выполнению учетных процедур, осуществляемых подчиненными работниками.

Результаты контроля по уровню подчиненности оформляются решением соответствующего руководителя на представленном документе.

11. Смежный контроль осуществляется руководителем структурного подразделения учреждения (иным уполномоченным лицом) путем согласования (подтверждения) действий по выполнению учетных процедур, осуществляемых работниками других структурных подразделений учреждения.

Результаты смежного контроля оформляются решением соответствующего руководителя на представленном документе.

12. Данные о выявленных в ходе внутреннего контроля нарушениях при выполнении учетных процедур и о мерах по их устранению отражаются в процедурах внутреннего аудита.

Приложение П
(справочное)
Матрица рисков

Вероятность наступления	Уровень последствий наступления рисков			
	А	В	С	Д
Низкая	Незначительный Риски внешней среды	Умеренный Рыночные риски	Некритичный Риски репутации	Критичный Снижения спроса и доли на рынке
Средняя	Незначительный Риски репутации	Умеренный Снижения спроса и доли на рынке	Некритичный ошибки	Критичный Мошенничество и противоправные действия
Высокая	Незначительный кредитные риски	Умеренный Риски ликвидности	Некритичный ошибки	Критичный Мошенничество и противоправные действия

Рисунок П.1