

УДК 336.13

М.В. Лозовой

Среднерусский институт управления – филиал РАНХИГС при Президенте Российской Федерации, Орел, email: ati-centr@mail.ru

ОЦЕНКА НАДЕЖНОСТИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Ключевые слова: бюджетный риск, внутренний финансовый аудит, градация надежности, система внутреннего финансового контроля, риск-менеджмент.

Рассматривается задача организации внутреннего финансового контроля, как инструмента подтверждения качества финансового менеджмента в бюджетной сфере. Внутренний финансовый контроль следует построить на системной основе и предусмотреть оценку надежности подсистем бухгалтерского учета, контрольной среды и средств контроля. Предлагаемый в статье подход оценки надежности системы внутреннего контроля основан на контрольном тестировании влияния факторов организации контрольной среды и средств контроля на эффективность финансового менеджмента и надежность контроля в учреждении. Описанный в статье метод оценки надежности внутреннего финансового контроля может быть полезен государственным корпорациям, государственным компаниям, бюджетным, автономным и казенным учреждениям. Для реализации метода оценки предложен фрагмент оценочного теста. Приводится пример расчета и оценки надежности системы внутреннего контроля в учреждении.

M.V. Lozovoy

Central Russian Institute of Management – Branch of RANEPА, Orel, email: ati-centr@mail.ru

ASSESSING THE RELIABILITY OF INTERNAL FINANCIAL CONTROLS TO IMPROVE THE QUALITY OF FINANCIAL MANAGEMENT

Keywords: budget risk, internal financial audit, reliability gradation, internal financial control system, risk management.

The task of organizing internal financial control as a tool for confirming the quality of financial management in the public sector is considered. Internal financial control should be built on a systematic basis and provide for an assessment of the reliability of accounting subsystems, the control environment and controls. The approach proposed in the article for assessing the reliability of the internal control system is based on control testing of the influence of factors in the organization of the control environment and controls on the effectiveness of financial management and the reliability of control in an institution. The method described in the article for assessing the reliability of internal financial control can be useful for state corporations, state companies, budgetary, autonomous and state institutions. To implement the evaluation method, a fragment of the evaluation test is proposed. An example of calculating and evaluating the reliability of the internal control system in an institution is given.

Финансовая сфера в настоящее время подвержена изменениям, которые связаны с повышением качества финансового менеджмента, эффективности организации и осуществления внешнего и внутреннего финансового контроля и аудита в сфере государственного финансового управления. Выполнение бюджетных полномочий всеми участниками бюджетного процесса строится на принципах законности, ответственности, системности, объективности и стандартизации. Для того, чтобы достичь результативности выполнения бюджетных полномочий по осуществлению бюджетных процедур недостаточно выполнять

функциональные обязанности, а следует направить усилия на обеспечение целевого расходования бюджетных средств и получение тех результатов и контрольных цифр, которые закреплены в проектах и государственных заданиях. При этом, если государственное учреждение еще и осуществляет приносящую доход деятельность, то требования целевого производственного характера расходов предусмотрены и для выполнения коммерческой деятельности. До настоящего времени система внутреннего финансового контроля и аудита строилась на основе рекомендаций Минфина России. В последние годы процессы

проверки получения и расходования бюджетных средств пытаются стандартизировать, унифицировать, систематизировать, упорядочить, чтобы было понятно и результативно осуществлять такой контроль на всех уровнях государственного управления. Причем следует отметить, что системе внутреннего финансового контроля стало уделяться больше внимания, а система внутреннего финансового аудита как независимая форма контроля получает понимание и признание со стороны учреждений государственного сектора. Однако, достичь согласованности процедур контроля и аудита без дублирования функций, выстроить методическую основу проведения внутреннего финансового аудита и контроля на практике, пока не удается. Пока больше вопросов, чем ответов: что проверять, как проверять, кто должен проверять, как достичь качества финансового менеджмента?

Актуальность рассмотрения вопросов построения и оценки системы внутреннего контроля в бюджетной сфере как внутреннего процесса, который встроен в систему менеджмента и обеспечивает выполнение бюджетных полномочий по ведению учета и составлению отчетности для достижения значений показателей финансового менеджмента, обоснована и своевременна.

Цель исследования

Цель исследования заключается в рассмотрении методических основ оценки надежности внутреннего финансового контроля для повышения качества финансового менеджмента. Система внутреннего финансового контроля, на наш взгляд, основана на определении трех ключевых подсистем внутреннего финансового контроля: системе бухгалтерского учета, контрольной среде и средствах контроля. Именно их надежность должна быть подтверждена в процессе выполнения бюджетных полномочий учетными структурами учреждения.

Материал и методы исследования

По тематике исследования слишком мало публикаций, т.к. данная область мало изучена, а на практике при разработке системы внутреннего финансового контроля исходят из цели и задач

построения системы финансового менеджмента. Многие учреждения еще пользуются положениями, которые закрепляли ведение карт и журналов внутреннего финансового контроля, составление отчетов по результатам проверки.

Публикации в данной области исследования рассматривают бюджетную систему, бюджетный процесс, построение межбюджетных отношений, определяют место внутреннего контроля в системе управления (И. И. Глотова, Е. П. Томилина, Н. Р. Бурнашева) [1]. Контроль как функцию управления и инструмент экономической безопасности в целом обсуждают Т. В. Нерушева, Н. Н. Зайцева [2]. Акцент на теоретические аспекты внутреннего финансового аудита, цели и задачи, которые призваны решать такой контроль, делают авторы А. С. Воротнев, Г. В. Гиоев, В. И. Загинайлов [3], Н. В. Парушина, Н. А. Лытнева [4], П. П. Стаценко [5], В. А. Водопьянова, Е. М. Чернобыльская [6]. Методам информатизации и цифрового сопровождения проведения контроля уделяют внимание Н. А. Лазарева, А. И. Милова, В. Д. Подик [7]. Значительное число статей рассматривает риск-менеджмент и его использование при формировании системы внутреннего финансового контроля. В числе авторов: М. Ю. Грядунов, А. В. Щеголев [8], К. А. Макаров, Т. В. Дивина [9]. На наш взгляд, по причине недостаточности финансовых средств, особенно в современный период функционирования российской экономики, риск-ориентированный подход видится как один из немногих выходов для планирования проверок и понимания сути контрольных процедур по достижению результатов бюджетного процесса [10].

Методические и процедурные вопросы организации внутреннего финансового контроля и оценки его надежности требуют дополнительного рассмотрения. В статье применяются такие методы как обзор литературы, сравнение данных, нормативно-правовое исследование, тестирование, расчет показателей надежности.

В качестве материалов исследования применялись данные портала государственного аудита и контроля, корпоративные положения о внутреннем фи-

нансовом контроле ведущих российских корпораций, приказы, распоряжения об организации контроля и аудита в учреждениях бюджетной сферы, мнения и презентационные материалы руководителей Минфина РФ.

Результаты исследования и их обсуждение

Внутренний финансовый контроль является одной из составляющих внутреннего контроля в учреждении, который направлен на обеспечение достоверности бюджетной отчетности. Кроме того, внутренний финансовый контроль представлен как внутренний процесс, который позволяет решить ряд задач:

1. Оценка соответствия совершаемых фактов хозяйственной жизни требованиям законодательства РФ.
2. Выполнение должностных обязанностей сотрудниками учреждения согласно локальным актам.
3. Минимизация рисков нарушений или недостатков в процессе осуществления бюджетных процедур.
4. Обеспечение эффективности и результативности использования финансовых ресурсов.
5. Повышение качества финансового менеджмента за счет достижения показателей результативности.

Внутренний контроль направлен на оптимизацию всех бизнес-процессов.

Ответственность за организацию внутреннего финансового контроля несет руководитель учреждения. Правила организации и осуществления внутреннего финансового контроля учреждения устанавливаются сами. Этот процесс следует оптимизировать и сделать понятным и удобным для практического осуществления. Причем он не должен занимать много времени, а встраивается в бизнес-процессы на системной основе на основе риск-ориентированного подхода и вероятности совершить ошибку на этапе выполнения бюджетных полномочий по осуществлению бюджетной процедуры.

Действительно аналитика показывает, что ошибок при совершении хозяйственных операций в бюджетной сфере совершается много и многие из них связаны с формированием и исполнением

бюджетов, ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, неэффективным использованием средств и осуществлением государственных закупок. Рассмотрим цифры по данным Портала государственного и муниципального финансового аудита (<https://portal.audit.gov.ru/#/>) (рис. 1).

На рисунке 1 представлена динамика структуры нарушений бюджетного законодательства за 2019-2022 гг. Доля совершаемых нарушений при выполнении бюджетных полномочий сотрудниками государственной сферы в динамике существенно меняется:

– доля нарушений при формировании и исполнении бюджетов за 2019–2022 г. сначала растет (в 2021 г. составила 49%), а потом резко снижается (в 2022 г. составила 34%);

– доля нарушений в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности за 2019–2022 г. снижается (в 2019 г. составляла 46%), а потом несколько снижается (в 2022 г. составила 26%), но все же остается высокой;

– доля нарушений, которые связаны с неэффективным использованием бюджетных средств за 2019 – 2022 г. растет (в 2019 г. составляла 3%, в 2022 г. составила 10%);

– доля нарушений в области закупок за 2019 – 2022 г. растет (в 2019 г. составляла 10%, в 2022 г. составила 21%). По закупкам какое-то время удавалось сохранять качество финансового контроля, а в 2022 г. процент выявленных нарушений органами финансового контроля остается высоким.

– значительно вырос процент нарушений в области распоряжения государственной собственностью. Как показывает практика, много замечаний со стороны внешнего контроля уделяется процессу проведения инвентаризации, организации материальной ответственности [11,12]. Не случайно инвентаризация выделена в отдельный процесс, который подлежит мониторингу контроля как внутри учреждения, так и при оценке надежности системы внутреннего контроля. Практически с 1% нарушений за 2019-2020 гг. удельный вес допускаемых ошибок при распоряжении государственной собственностью составил 9% в 2022 г.

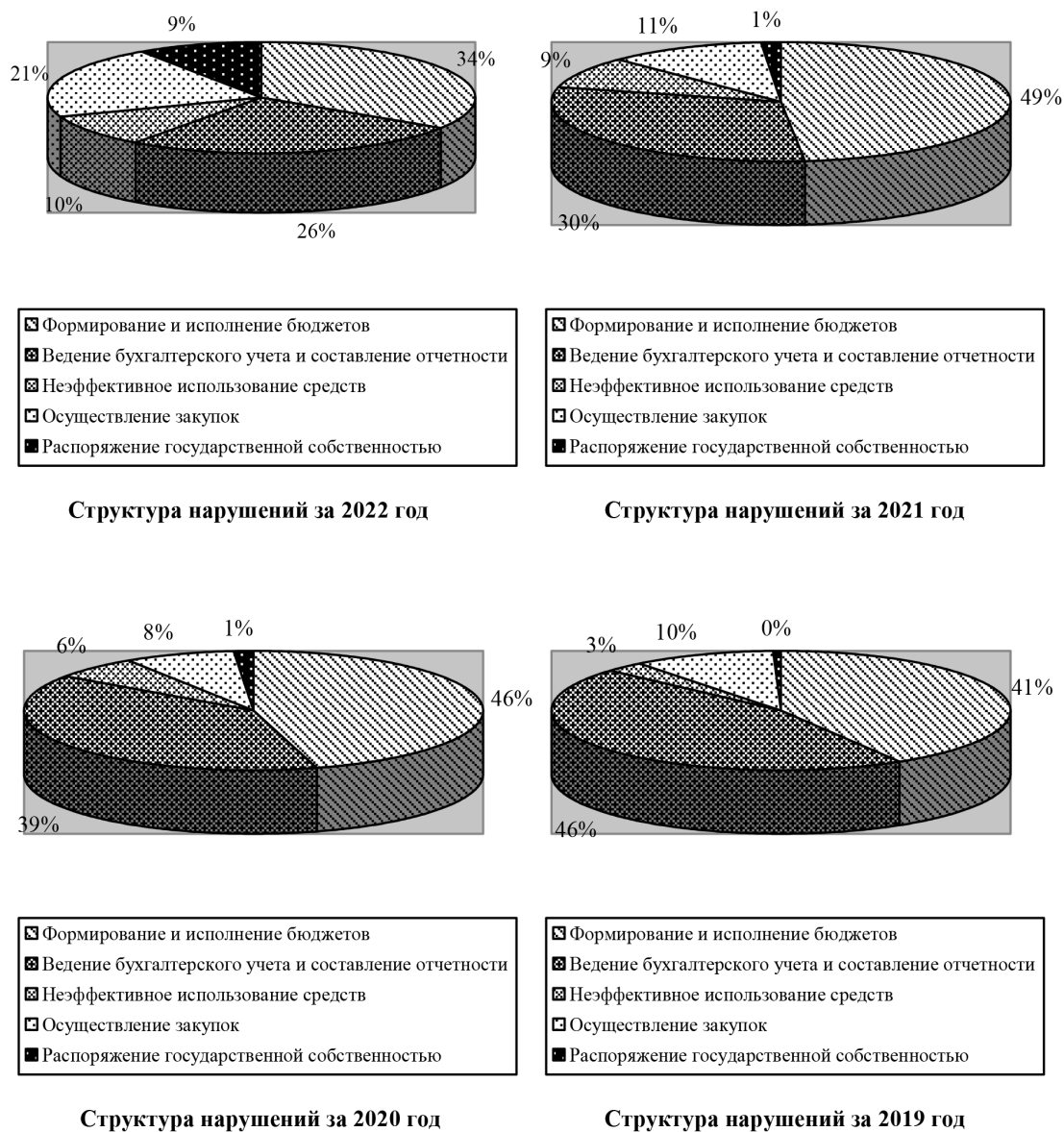


Рис. 1. Динамика изменения структуры нарушений бюджетного законодательства

Таблица 1

Фрагмент контрольного теста оценки надежности контрольной среды

№п/п	Фактор	Результат оценки степени надежности данного фактора		
		высокая	средняя	низкая
1	Распределение должностных обязанностей и бюджетных полномочий	+		
2	Отношение руководства к бюджетным рискам		+	
3	Актуализация реестра рисков		+	
4	Отношение руководства к системе внутреннего контроля			+
5	Степень приоритетности системы внутреннего контроля			+
6	Понимание руководством достижения достоверности бюджетной отчетности		+	
7	Контрольные действия за отражением фактов хозяйственной жизни			+
...	Итого	1	3	3

Исходя из тех цифр, которые были рассмотрены в процессе исследования, следует обратить особое внимание на недостатки в организации управления закупками и государственной собственностью.

Качество финансового менеджмента в бюджетной сфере подлежит мониторингу как раз по показателям управления доходами и расходами, активами и закупками. Мониторингу подлежит состояние учета и отчетности в государственной сфере и организация внутреннего аудита. В процессе проведения мониторинга качества финансового менеджмента определяется эффективность работы государственных служащих по выполнению бюджетных полномочий и достижению целевых показателей исполнения бюджета. Поэтому внутренний финансовый контроль и проводимый затем внутренний финансовый аудит интегрированы в процессы управления государственной структурой для получения нужного результата, снижения рисков недостатков и нарушений, получения достоверной отчетности и обеспечения целевого расходования бюджетных средств [13].

Внутренний финансовый контроль как первичный инструмент финансового менеджмента подлежит оценке на предмет надежности. В методических документах указано на необходимость проведения оценки надежности системы внутреннего контроля (к примеру, ФС ВФА «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 августа 2020 г. № 160н»). Методика такой оценки не стандартизирована, бюджетные учреждения самостоятельно определяют и закрепляют в локальных актах порядок и методику проведения такой оценки.

Исходя из предложений, система внутреннего контроля делится на 3 подсистемы: систему бухгалтерского учета, контрольную среду и средства контроля, которые подлежат оценке на предмет надежности. Поэтому все эти 3 подсистемы должны проходить такую оценку. Предлагается использовать для оценки 3 градации, чтобы не усложнять алгоритм расчетов: высокая, средняя и низкая.

Оценка надежности обязательно документируется, в этой связи рекомендуется использовать специально разработанные типовые оценочные тесты, которые будут содержать перечень факторов, подлежащих оценке в процессе опроса и фактического контроля состояния субъекта учета. Пример такого оценочного теста в фрагментарном масштабе приводится в таблице 1.

По результатам проведения контрольного тестирования контрольной среды из семи факторов, которые подлежали оценке:

- 1 фактор оценен как высокий:
- 3 фактора – как средний,
- 3 фактора – как низкий.

Процент факторов, которые оказывают высокое влияние на общую оценку системы внутреннего контроля, составляет 14,2%.

Процент факторов, которые оказывают среднее влияние на общую оценку системы внутреннего контроля, составляет 42,9%.

Процент факторов, которые оказывают низкое влияние на общую оценку системы внутреннего контроля, составляет 42,9%.

Весовой коэффициент влияния факторов на общую оценку системы внутреннего контроля будет считаться из расчета количества полученных ответов с определенной степенью надежности (например 1,2,3).

Тогда методика расчета средней оценки надежности системы внутреннего контроля в нашем случае будет иметь вид:

$$(1*0,142+3*0,429+3*0,429) / 7 = 0,388 \text{ или } 38,8\%.$$

Если в локальном документе учреждение закрепило следующие критерии оценки надежности системы внутреннего контроля:

- высокая – 61-100%,
- средняя – 31-60%,
- низкая – 11-30%,
- контроль отсутствует – 0-10%,

то тогда по нашим расчетам процент оценки факторов при значении 38,8% позволяет оценить систему внутреннего контроля бюджетного учреждения как среднюю.

Помимо тестовых процедур можно использовать:

- перечень типовых вопросов с ответами «да», «нет»;
- специальные бланки или проверочные листы, где нужно будет пометить ответ или дать свой вариант ответа;
- блок-схемы и графики (это могут быть процессы с бюджетными полномочиями и бюджетными процедурами, графики достижения показателей результативности по результатам мониторинга финансового менеджмента);
- реестр рисков, перечень типичных ошибок, аналитическая записка руководителю.

По всем подсистемам внутреннего финансового контроля должны быть разработаны оценочные материалы. Оценочные материалы лучше унифицировать, что упростит процедуру контроля, внесет понимание между сотрудниками бухгалтерии, главным бухгалтером и внутренним контролером, позволит

достичь цели поставленных задач при реализации национальных проектов и их финансирования [14,15].

Выводы

Изначально правильное построение системы внутреннего финансового контроля в отдельно взятом учреждении создаст основу для повышения законности учета, достоверности составления бюджетной отчетности, качества финансового менеджмента. Внешний или внутренний финансовый аудит, значение которого в последние годы сильно возрастает, подтвердит профессиональное суждение внутреннего аудитора о выполнении должностных обязанностей сотрудников по формированию бюджета, кассовому исполнению обязательств, сохранности имущества, полной и своевременной регистрации фактов хозяйственной жизни.

Библиографический список

1. Глотова И.И., Томилина Е.П., Бурнашева Н.Р. Межбюджетные отношения как основной инструмент управления бюджетной системой: принципы, новации // Экономическая среда. 2022. № 3 (41). С. 80-88.
2. Нерушева Т.В., Зайцева Н.Н. Основные критерии обеспечения экономической безопасности в финансовой сфере // Вестник ОрелГИЭТ. 2022. № 1 (59). С. 165-170.
3. Воротнев А.С., Гиоев Г.В., Загинайлов В.И. и др. Финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в системе МВД России. СПб.: Санкт-Петербургский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации, 2022. 280 с.
4. Парушина Н.В., Лытнева Н.А. Расчёты по оплате труда работников: типичные нарушения в локальных документах и учёте // Экономическая среда. 2022. № 4 (42). С. 30-39.
5. Стаценко П.П. Внешний и внутренний финансовый контроль призваны решать единые задачи // Финконтроль. 2022. № 4 (30). С. 26-28.
6. Водопоьянова В.А., Чернобыльская Е.М. Внутренний финансовый контроль: теоретический аспект // Актуальные вопросы современной экономики. 2022. № 7. С. 98-103.
7. Лазарева Н.А., Милова А.И., Подик В.Д. Внутренний финансовый контроль бюджетных организаций с использованием информационно-программного обеспечения // Современные проблемы инновационной экономики. 2023. № 9. С. 244-248.
8. Грядунов М.Ю., Щеголев А.В. Управление рисками в системе корпоративного контроля в некоммерческих организациях // Среднерусский вестник общественных наук. 2022. Т. 17, № 4. С. 123-140.
9. Макаров К.А., Дивина Т.В. Направления совершенствования организационно-экономической системы риск-контроллинга на предприятии // Вестник ОрелГИЭТ. 2022. № 3 (61). С. 55-62.
10. Parushina N.V., Lytneva N.A., Khanenko M.E. et al. Budget risks in the management of small businesses in rural areas // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science: III International Scientific Conference: AGRITECH-III-2020: Agribusiness, Environmental Engineering and Biotechnologies, Volgograd, Krasnoyarsk, 18–20 июня 2020 года / Krasnoyarsk Science and Technology City Hall of the Russian Union of Scientific and Engineering Associations. Vol. 548. Volgograd, Krasnoyarsk: Institute of Physics and IOP Publishing Limited, 2020. P. 22088. DOI: 10.1088/1755-1315/548/2/022088.

11. Авдеева И.Л., Германович А.Г., Головина Т.А. и др. Современные модели кадрового менеджмента в развитии стратегии процесса управления персоналом. Орел: Среднерусский институт управления – филиал РАНХиГС, 2022. 192 с.

12. Коргина О.А., Парушина Н.В., Полянин А.В. Особенности формирования и реализации кадровой политики при расчете заработной платы работникам государственных унитарных предприятий // Среднерусский вестник общественных наук. 2016. Т. 11, № 6. С. 346-354.

13. Парушина Н.В., Лозовой М.В. Методические положения по организации и осуществлению внутреннего финансового аудита в государственном секторе // Форпост науки. 2022. № 4 (62). С. 62-71.

14. Баранова С.В., Головина Л.А., Кожанчиков О.И. и др. Региональная финансовая политика как инструмент посткризисного восстановления и устойчивого роста. Орел: Среднерусский институт управления – филиал РАНХиГС, 2022. 268 с.

15. Парушина Н.В., Лытнева Н.А., Иванкова С.В. Программно-целевая поддержка малого бизнеса на региональном уровне: понятийный дискурс и современное состояние проблемы // Экономическая среда. 2022. № 1 (39). С. 11-21.