

УДК 336.148

Н.В. Савина, М.Х. Холдоров

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», Москва,
email: NaVSavina@fa.ru, mavlud_kholdorov@mail.ru

РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ В ЦЕЛЯХ ФОРМИРОВАНИЯ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОЙ СРЕДЫ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Ключевые слова: внешний государственный финансовый контроль, государственный аудит, внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль, внутренний контроль, внутренний аудит, контрольные мероприятия, аудиторские мероприятия, аудиторские услуги, методы контроля, инструменты контроля.

Рассматриваются процессы формирования институциональной среды внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего контроля и аудита, что требует оптимизации методического обеспечения, адаптированного под современные тенденции развития государственного контроля, а также предусматривает необходимость разграничения целеполагания и сферы охвата контрольными процессами сегментов экономики. Анализируются целевая и функциональная направленность государственного и негосударственного финансового контроля и аудита, функции и полномочия отдельных субъектов контроля и аудита, раскрываются аспекты нормативного регулирования и научного дискурса, что позволяет выделить методические подходы, обеспечивающие реализацию полномочий и решение текущих задач органами внешнего государственного финансового контроля и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

N.V. Savina, M.H. Holdorov

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: NaVSavina@fa.ru, mavlud_kholdorov@mail.ru

DEVELOPMENT OF METHODOLOGICAL SUPPORT IN ORDER TO FORM AN INSTITUTIONAL ENVIRONMENT FOR EXTERNAL AND INTERNAL STATE FINANCIAL CONTROL

Keywords: external state financial control, state audit, internal state (municipal) financial control, internal control, internal audit, control activities, audit activities, audit services, control methods, control tools.

The processes of formation of the institutional environment of external and internal state (municipal) financial control, internal control and audit are considered, which requires optimization of methodological support adapted to modern trends in the development of state control, and also provides for the need to distinguish between goal-setting and the scope of coverage of economic segments by control processes. The target and functional orientation of state and non-state financial control and audit, the functions and powers of individual subjects of control and audit are analyzed, aspects of regulatory regulation and scientific discourse are revealed, which makes it possible to identify methodological approaches that ensure the implementation of powers and the solution of current tasks by the bodies of external state financial control and internal state (municipal) financial control.

Эффективность системы государственного управления во многом определяется сформированностью механизмов контроля публичных финансов, объединяющей различные институты государственного (муниципального) финансового контроля, а также органы контроля и надзора и иных субъектов, наделенных соответствующими полномочиями.

Целевая направленность деятельности субъектов государственного финансового контроля предусматривает проверку соблюдения объектами контроля требований правовых актов, регулирующих финансово-бюджетные отношения. Важнейшим условием эффективного функционирования субъектов государственного финансового контроля является

ся формирование и применение методического обеспечения, соответствующего специфике реализуемых полномочий, обеспечение информационного и функционального взаимодействия субъектов и объектов контроля, внедрение методов и инструментов, позволяющих снизить контрольную нагрузку на подконтрольные объекты, не снижая эффективности контрольных процедур.

Цель исследования

Целью исследования выступает анализ методических подходов, применяемых в ходе финансового контроля и формирование элементов методического обеспечения, обеспечивающего развитие институциональной среды внешнего государственного финансового контроля и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

Материал и методы исследования: анализ и синтез научных знаний, исследование практических данных.

Результаты исследования

Институциональная среда государственного (муниципального) финансового контроля формируется исходя из распределения полномочий между органами, наделенными контрольными функциями, что, в свою очередь, обуславливает особенности организационной и функциональной структуры внешнего государственного финансового контроля и внутреннего (государственного) финансового контроля. Органами, реализующими полномочия внешнего государственного финансового контроля, выступают Счетная палата Российской Федерации [3] и контрольно-счетные органы (контрольно-счетные палаты), обеспечивающие реализацию контрольных полномочий на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [4]. Контрольными полномочиями внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля наделены Федеральное казначейство и органы исполнительной власти субъектов и муниципальных образований.

Анализ результатов научных исследований позволяет выделить точку зрения Маркиной Е.В. и коллектива авторов [14], которые в качестве цели государственного финансового контро-

ля определяют обеспечение законных интересов государственных структур и граждан страны при формировании и использовании публичных финансовых ресурсов, что позволяет выделить в качестве первоочередной ключевой задачи проведение оценки соблюдения объектами контроля требований нормативно-правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Базовым методическим подходом к организации контрольных мероприятий, реализуемых Федеральным казначейством, выступает риск-ориентированный подход, определяющий особенности ранжирования потенциальных объектов контроля и организацию планирования на основе его результатов.

Анализируя практические аспекты организации контрольных мероприятий Казначейством России, Андреев С.А. в качестве главной цели, на основе которой реализуется внутренний государственный финансовый контроль, определяет обеспечение законности осуществления бюджетных правоотношений, что, принципиально соответствует тем целям, которые сформированы в Бюджетном кодексе Российской Федерации [10].

Развитие риск-ориентированного подхода, перешедшее в активную фазу начиная с 2021 г., позволило разработать и внедрить в практическую контрольную деятельность ряд нормативных актов и документов локального характера, формирующих методическое обеспечение контрольных процессов, что позволяет в качестве наиболее значимых документов выделить: федеральные стандарты внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, Временное руководство по применению Федеральным казначейством риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольной деятельности в финансово-бюджетной сфере [7]; Регламент внутренней организации деятельности Федерального казначейства, территориальных органов Федерального казначейства, Федерального казенного учреждения «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» по планированию контрольной деятельности» [8].

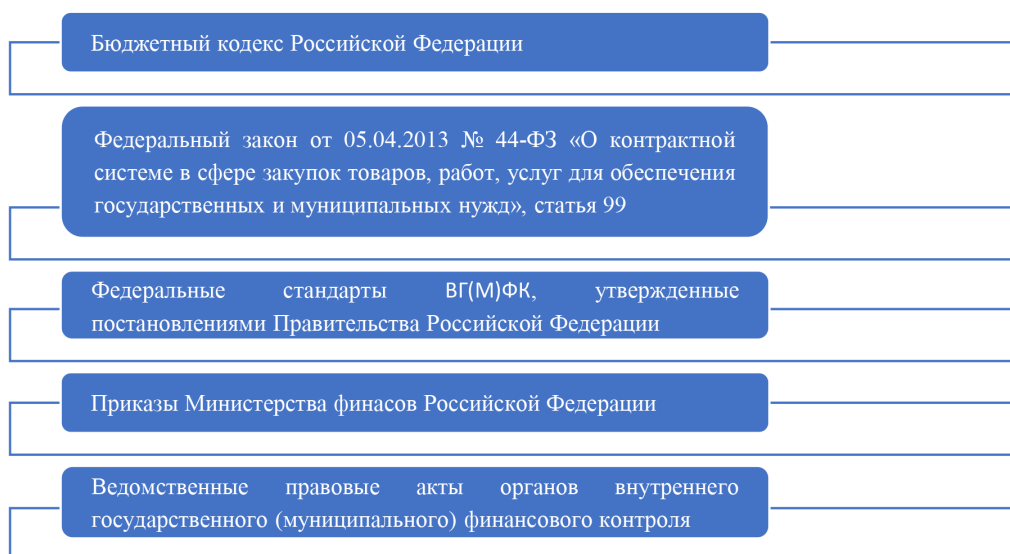


Рис. 1. Структура нормативного регулирования субъекта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля



Рис. 2. Особенности централизованных моделей внутреннего аудита

Совокупность положений и требований указанных документов и нормативных актов позволяет предложить структуру методического обеспечения внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (ВГ(М)ФК), важным элементом которой выступают стандартизированные подходы, отражающие специфику использования методических подходов, в том числе риск-ориентированного, в ходе планирования и проведения контрольных мероприятий (ревизий, проверок, обследований). Структура методического обеспечения внутреннего государственного финансового контроля показана в виде схемы, представленной на рисунке 1.

Применение риск-ориентированного подхода направлено на повышение эффективности управления бюджетными средствами, что подчеркивается в позиции таких исследователей как Федченко Е.А., Андреев С.А., Никифоров А.В. и Тимкин Т.Р., которые определяют роль перехода к риск-ориентированному планированию как ключевого направления развития системы ВГ(М)ФК [10], а инструментарий риск-ориентированного внутреннего государственного финансового контроля характеризуют как элемент формирования действенного механизма, обеспечивающего значительное сокращение нагрузки на Федеральное казначейство за счет перехода к дифференцированному планированию и ранжированию потенциальных объектов контроля с учетом выявленного и оцененного уровня риска, характеризующего вероятность и существенность возможных нарушений.

Оценку результатов перехода на риск-ориентированное планирование представляет заместитель руководителя Федерального казначейства Э.А. Исаев, который отмечает важное значение процесса управления бюджетными рисками [11], а также фокусирует внимание на необходимости расширения информационных и цифровых инструментов, обеспечивающих своевременное выявление рисков за счет внедрения методов мониторинга, что позволит повысить эффективность использования бюджетных средств. Особое значение, по мнению Исаева Э.А., приобретает обеспечение возможности должного и своевремен-

ного реагирования на возникающие риски и проблемные высоко рисковые ситуации [11].

Анализ научной позиции, представленной в работах Матвеевой Е.Е., позволяет отметить смещение акцента при применении риск-ориентированного подхода на предупреждение нарушений в бюджетной сфере, базовым условием которого выступает использование цифровых платформ и государственных информационных систем, аккумулирующих значительный объем данных о протекании бюджетной деятельности на объектах контроля [12]. Встраивание инструментов мониторинга в информационные системы, обеспечивает дополнительные преимущества для системы внутреннего государственного финансового контроля за счет снижения количества контрольных мероприятий и расширения процессов наблюдения, ориентированных на выявленные и оцененные риски.

Для повышения эффективности риск-ориентированного планирования Матвеевой Е.Е. рекомендуется разработать методические подходы, предусматривающие установление допустимого уровня риска, превышение которого будет свидетельствовать о необходимости включения соответствующих объектов либо предметной области в план контрольных мероприятий, что свидетельствует о необходимости формирования соответствующего методического инструментария, обеспечивающего оценку уровня рисковости объекта (предметной области), определение наиболее уязвимых видов хозяйствования, построение перечня и характеристики особенностей применения контрольных процедур [12].

Важное значение для обеспечения результативности контроля имеет взаимодействие органов, реализующих полномочия государственного (муниципального) контроля с подразделениями внутреннего контроля (аудита). Отдельного внимания заслуживает организация внутреннего контроля, в том числе вопросы императивности положений, содержащихся в нормативных актах, раскрывающих принципы и порядок проведения внутренних контрольно-аудиторских мероприятий. Основываясь на системном построении и необходи-

мости обеспечения эффективного взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля вопросы организации указанных механизмов объединены и раскрыты в рамках единого нормативного акта – федерального закона “О бухгалтерском учете” [2], в статье 19 которого, не только определена обязанность руководителя экономического субъекта организовать внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, но и детализированы элементы функциональной направленности контрольных процессов в экономических субъектах, в отношении отчетности которых, определена необходимость проведения обязательного аудита. Внутренние контрольные процессы в организациях, отчетность которых подлежит обязательному аудиту, должны охватывать процессы ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Что касается организаций бюджетной сферы, включающих органы власти и государственные (муниципальные) учреждения, органы управления государственными внебюджетными фондами, то параметры организации внутренних контрольных (аудиторских) процессов определены в нормативных актах, раскрывающих особенности проведения внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, которые несмотря на достаточную распространенность в коммерческом секторе, ранее (до 2013 года) не находили практического применения в организациях государственного сектора управления.

Если необходимость организации, принципы и подходы, в том числе и к риск-ориентированному планированию, определены на уровне законодательства, раскрыты в федеральных стандартах, содержащих трактовку и обоснование отдельных методических вопросов, а также детализированы в локальных актах, стандартах, раскрывающих контрольно-аналитический инструментарий, сформированный на основе специфических особенностей функционирования экономических субъектов того или иного типа, то вопросы выработки наиболее эффективных моделей контроля, обладающих возможностью адаптивности и высоким уровнем устой-

чивости к внешним угрозам и внутренним рискам, относятся к функционалу управленческого аппарата.

Современные модели внутреннего контроля можно разделить на централизованные и децентрализованные. Выбор централизованной формы предусматривает формирование структурного подразделения с контрольно-аудиторским функционалом в рамках решения управленческих задач, обеспечивающих оптимизацию деятельности экономического субъекта, тогда как децентрализованная форма предусматривает распределение контрольно-аудиторских полномочий между руководителями и должностными лицами структурных подразделений, что, в свою очередь, требует закрепления персональной ответственности уполномоченных сотрудников за результативность внутренних контрольных процессов и проведения оценки достижения тех целей, которые устанавливает руководитель экономического субъекта.

В ходе выстраивания подходов к взаимодействию субъектам государственного (муниципального) контроля следует учитывать особенности сформированных в объектах контроля системах внутреннего контроля, моделей внутреннего аудита, наиболее значимые из которых, применительно к централизованной форме внутреннего контроля (аудита) представлены на рисунке 2.

Оценивая применяемые подходы к организации внутреннего контроля (аудита) следует констатировать возможность формирования модели наиболее соответствующей специфике деятельности экономического субъекта и предложить перечень значимых факторов, оказывающих влияние на выбор модели:

- Необходимость четкого определения подотчетности сотрудников структурного подразделения, реализующего полномочия внутреннего аудита, что обосновывает целесообразность разграничения организационной и функциональной подконтрольности и подотчетности на всех уровнях управления (руководитель экономического субъекта, заместители руководителя по функциональным направлениям, руководители структурных подразделений, ответственных за реализацию ключевых направлений деятельности).

- Необходимость разработки методического обеспечения, обеспечивающего проведение процесса планирования аудиторского мероприятия, исходя из обеспеченности ресурсами, уровня рисков, оценки вероятности и ответственности возможных нарушений.

- Необходимость согласования положений и методических подходов, определяющих порядок проведения аудиторских мероприятий, как на уровне центрального аппарата, так и территориальных органов, а также подведомственных учреждений.

- Формирование систем внутреннего контроля и построение моделей внутреннего аудита с учетом указанных факторов позволит повысить эффективность внутренних контрольных механизмов и выявляемость нарушений.

Выводы

Создание эффективных систем внутреннего контроля требует формирования рекомендаций по развитию институциональной структуры и методического обеспечения процессов внутреннего контроля и аудита (внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита), что будет способствовать устойчивому развитию экономического субъекта и эффективному использованию ресурсов.

Стандарты и локальные акты должны охватывать нормы и требования к контрольным и аудиторским процессам и включать такие вопросы как:

- раскрытие сущности и направленности реализации полномочий субъекта внутреннего контроля и аудита;

- обоснование объектов и предмета внутреннего контроля и аудита, принципов функционирования и особенностей информационной среды и контрольно-аналитического обеспечения внутреннего контроля;

- разграничение направленности и полномочий субъектов внутреннего и внешнего государственного (муниципального) контроля в целях формирования системного представления о компонентном построении институциональной структуры финансового контроля;

- организация информационного взаимодействия субъектов внутреннего контроля и аудита с органами государственного (муниципального) финансового контроля;

- определение подходов к анализу организационной и функциональ-

ной структуры экономического субъекта с учетом специфики реализуемых полномочий отдельными структурными подразделениями и влияния факторов на эффективность контрольных и аудиторских процессов;

- формирование элементов методического обеспечения внутреннего контроля и аудита, отражающих направленность и последовательность реализуемых контрольных и аналитических процедур и особенности формирования рабочей и итоговой документации в ходе проведения аудиторских мероприятий;

- выработка рекомендаций по оценке эффективности и результативности внутренних контрольных и аудиторских процессов в рамках достижения стратегической задачи по оптимизации деятельности;

- определение типов формируемой отчетности, включая финансовую и нефинансовую, видов деятельности, оказывающих существенное влияние на динамику финансовых результатов, факторов риска, требующих анализа и применения инструментов контроля и управления;

- формирование структуры и элементов методического инструментария, применяемого в ходе сбора и анализа информации, отражающей достижение целей развития;

- формирование стандартизированного положения, раскрывающего организационные и методические аспекты сбора, анализа и систематизации отчетной информации, отражающей достижение целей внутреннего контроля и аудита;

- разработка методик внутреннего контроля и аудита, применение которых обеспечит повышение эффективности использования ресурсов.

Формируемый в экономическом субъекте контрольно-аналитический инструментарий и методическое обеспечение должны базироваться на теоретико-методических разработках отечественных и зарубежных специалистов в сфере теории и практики финансового контроля, обеспечивать применение фундаментальных методов и технологий, включая инструменты системного анализа, математико-статистические методы, приемы экономического моделирования.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ. Принят Государственной Думой 17 июля 1998 года.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ
3. О Счетной палате Российской Федерации: Федеральный закон от 05.04.2013 N 41-ФЗ Принят Государственной Думой 22 марта 2013 года.
4. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований: Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. N 6-ФЗ. Принят Государственной Думой 28 января 2011 года.
5. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: Федеральный закон от 05.04.2013 N 44-ФЗ. Принят Государственной Думой 22 марта 2013 года.
6. Положение о Федеральном казначействе. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2004 г. N 703 (ред. от 24.03.23).
7. Приказ Казначейства России от 01.06.2021 № 173 «Об утверждении Временного руководства по применению Федеральным казначейством риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольной деятельности в финансово-бюджетной сфере».
8. Приказ Казначейства России от 01.06.2021 № 174 «Об утверждении Регламента внутренней организации деятельности Федерального казначейства, территориальных органов Федерального казначейства, Федерального казенного учреждения «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России» по планированию контрольной деятельности».
9. Артюхин Р.Е. Роль Федерального казначейства в обеспечении «прослеживаемости» хода реализации национальных проектов // Финансовая безопасность. 2020. № 26. С. 6.
10. Андреев С.А., Васюнина М.Л., Горохова Д.В. и др. Государственный и муниципальный финансовый контроль: учебное пособие / под ред. Е.А. Федченко. М.: Прометей, 2020. 360 с.
11. Исаев Э.А. Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере // Журнал Бюджет. 2019. № 5 (197). С. 48-50.
12. Матвеева Е.Е. Применение риск-ориентированного подхода в сфере государственного финансового контроля // Экономический журнал. 2018. № 1 (49). С. 41-56
13. Андреев С.А., Ванькович И.М., Горохова Д.В. и др. Теория и история государственного финансового контроля: учебное пособие / под ред. Е.А. Федченко. М.: Прометей, 2021. 236 с.
14. Васюнина М.Л., Горлова О.С., Киселева Т.Ю. и др. Финансы: учебник / под ред. Е.В. Маркиной. М.: КноРус, 2021. 424 с.