

На правах рукописи



Спиридонова Наталья Эдуардовна

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В БЮДЖЕТНОМ УЧРЕЖДЕНИИ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

ВОРОНЕЖ – 2022

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Ендовицкий Дмитрий Александрович

Официальные оппоненты:

Рогуленко Татьяна Михайловна – доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления», институт экономики и финансов, кафедра бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, профессор

Качкова Ольга Евгеньевна – кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, департамент аудита и корпоративной отчетности, доцент

Ведущая организация – Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

Защита состоится «02» июля 2022 года в 10-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5а, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «__» _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Происходящие процессы реформирования российской экономики нацеливают организации бюджетной сферы на рост эффективности использования средств бюджета, повышение качественного уровня финансового менеджмента, привлечение дополнительных источников дохода в целях наращивания поступлений от приносящей доход деятельности. Внутренний финансовый контроль, аккумулируя информацию о результатах контрольных действий, обслуживает сферу управления и представляет собой инструмент регулирования процессов деятельности учреждения. Современная тенденция повышения уровня самостоятельности бюджетных учреждений стимулирует процесс совершенствования их системы управления, неотъемлемой частью которой выступает внутренний финансовый контроль.

Не вызывает сомнений определяющая роль бюджетных учреждений сферы высшего образования в подготовке квалифицированных и конкурентоспособных кадров. Уровень качества оказываемых образовательных услуг напрямую зависит от результативности работы вуза. Так, более 35% государственных образовательных учреждений составляют бюджетные учреждения высшего образования, в деятельности которых сосредоточен значительный объем финансовых ресурсов. Бюджетные учреждения наделяются имуществом и финансируются государством в лице учредителей, поэтому контроль за сохранностью имущества, целевым и эффективным использованием выделенных средств имеет особое значение, важную роль в системе которого приобретает внутренний финансовый контроль, осуществляемый непосредственно в учреждениях.

Большинство учреждений сферы высшего образования подведомственны Министерству науки и высшего образования РФ, которым рекомендовано осуществление внутреннего финансового контроля. Процесс его практической реализации характеризуется отсутствием общепринятой системы регламентации и стандартизации. В условиях недостаточности типовых методик осуществления внутреннего финансового контроля объективно необходимы исследования прикладного характера с применением риск-ориентированного подхода к контрольной деятельности, который является доступным инструментом повышения ее эффективности, что подтверждается положительным опытом внедрения внешними контрольными органами, а также направлениями реформы контрольно-надзорной деятельности в РФ.

Степень разработанности темы исследования. Значительный вклад в развитие теоретических и методологических положений внутреннего контроля внесли такие ученые как И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, Н.Д. Бровкина, Р.П. Булыга, В.В. Бурцев, Н.В. Васина, Э.А. Вознесенский, Т.Е. Гварлиани, А.Н. Данилов, И.Д. Демина, В.Н. Жуков, Н.Г. Иванова, О.Е. Качкова, Е.Н. Колесникова, Т.И. Кришталева, М.В. Мельник, А.Н. Милосердова, М.С. Оборин, В.В. Рукин, Т.М. Рогуленко, Е.Ю. Пухова, Н.Б. Соколов, Н.А. Софьин, С.А. Томских, Г.Ю. Царегородцева, С.В. Черемшанов и др.

Развитию научно-практических представлений о внутреннем финансовом контроле в бюджетных учреждениях, включая сферу высшего образования, способствовали исследования Ш.Э. Амирханова, А.И. Аукиной, Ю.И. Бахтуриной, У.Ю. Блиновой, Н.В. Борисовой, И.А. Варпаевой, Е.Ю. Дьяченко, Д.А. Ендовицкого, О.В. Журавлевой, Е.С. Игониной, Т.С. Масловой, Е.А. Орловой, Н.М. Парыгиной, Т.В. Савицкой, О.И. Усенко, А.А. Ушакова, Е.А. Федченко и др.

Вопросам применения риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю деятельности бюджетных учреждений посвящены труды И.А. Астраханцевой, Х.А. Ахматова, С.В. Головина, Н.И. Даниленко, Н.С. Кудрявцевой, А.С. Кутузовой, Е.Е. Лаврищевой, В.Н. Немцева, А.Д. Поповой, В.К. Трифоновой, А.А. Хомяковой и др.

В работах авторов развито представление о концептуальных подходах к реализации внутреннего финансового контроля, раскрыты теоретические и организационно-методические положения. В исследованиях учеными представлены методические аспекты осуществления контрольной деятельности в бюджетных учреждениях, отмечена необходимость применения риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю, акцентировано внимание на важности решения имеющихся проблем, связанных с недостаточной нормативно-правовой регламентацией внутреннего финансового контроля, его игнорированием или формальной реализацией, нераспространенностью методологии риск-ориентированного подхода на внутренний контроль в государственном секторе.

Однако в настоящее время отсутствует уверенность в необходимой и достаточной полноте и релевантности имеющихся исследований внутреннего финансового контроля. Анализ работ авторов в области применения риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю деятельности

бюджетных учреждений указывает на недостаточность разработок прикладного характера, отражающих практические аспекты контрольной деятельности.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с научным направлением исследований ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» «Развитие научного инструментария учетно-аналитического и контрольного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является развитие теоретических и организационно-методических положений внутреннего финансового контроля применительно к специфике деятельности бюджетных учреждений высшего образования для формирования релевантного механизма осуществления внутреннего финансового контроля.

Реализация поставленной цели исследования осуществляется посредством решения следующих задач, определяющих структуру диссертации:

- развить представление о сущности внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении;
- конкретизировать содержание элементов системы внутреннего финансового контроля, раскрыть их взаимосвязь посредством применения системного подхода;
- определить методический инструментарий внутреннего финансового контроля в условиях риск-ориентированного планирования, показать взаимосвязь системы рисков деятельности бюджетного учреждения и методики внутреннего финансового контроля;
- сформировать классификатор нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования в целях совершенствования процесса обработки результатов внутреннего финансового контроля;
- предложить механизм реализации внутреннего финансового контроля при применении риск-ориентированного подхода, включая его документационное обеспечение;
- разработать предложения по повышению качества регламентации внутреннего финансового контроля.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», п. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля

и ревизии», п. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические положения внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях высшего образования.

Объектом исследования выбраны бюджетные учреждения сферы высшего образования, в том числе Федеральное государственное бюджетное учреждение высшего образования «Воронежский государственный университет (ФГБОУ ВО «ВГУ»)), на примерах которого осуществлена разработка документационного обеспечения внутреннего финансового контроля в условиях риск-ориентированного планирования и Положения о внутреннем финансовом контроле.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической основой диссертационной работы послужили фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных ученых по методологии и организации внутреннего финансового контроля; законодательные и нормативные акты, регулирующие деятельность бюджетных учреждений высшего образования; материалы периодических изданий, научных конференций и семинаров.

Методология исследования основывалась на использовании таких общенаучных и специальных методов познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, конкретизация и абстрагирование, дедукция и индукция; моделирование, отбор, группировка, сравнение; применялись исторический и логический подходы к получению доказательств и аргументации новых положений диссертационной работы.

Методика исследования базировалась на изучении, обобщении, оценке накопленных знаний и опыта в области теории и практики финансового контроля; определении задач, формировании и разработке информационной базы, организационно-методических аспектов внутреннего финансового контроля, апробации полученных результатов на объекте исследования.

Информационную базу диссертационного исследования составили нормативно-правовые акты РФ, регулирующие деятельность бюджетных учреждений, а также материалы профильных министерств и ведомств (Министерства финансов РФ, Министерства науки и высшего образования РФ, Федерального Казначейства, Счетной палаты РФ), труды отечественных ученых в области внутреннего финансового контроля бюджетных учреждений высшего образования,

материалы организаций-объектов исследования, Интернет-ресурсы, справочно-правовые системы.

Научная новизна состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений внутреннего финансового контроля, направленных на повышение качества осуществления и регламентации контрольной деятельности в бюджетных учреждениях высшего образования с применением риск-ориентированного подхода, имеющих существенное значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля.

Получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:

- развиты теоретические положения внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях, включающие: сформулированное авторское определение внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении, раскрывающее его сущность (процесс), субъекты (работники учреждения, а также эксперты и внешние организации, привлеченные в рамках аутсорсинга), объекты (операции, связанные с поступлением, распределением и использованием средств выделенных субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ, собственных финансовых средств от приносящей доход деятельности и иных источников финансового обеспечения деятельности бюджетных учреждений), содержание (проверка соблюдения требований законодательных и иных нормативно-правовых актов, оценка выполнения принятых управленческих решений, урегулирование выявленных недостатков), цель (недопущение возникновения нарушений при осуществлении операций) и акцентирующее внимание на профилактической функции внутреннего финансового контроля; дополненную классификацию форм внутреннего финансового контроля новыми классификационными признаками (по ожидаемым последствиям, по привлеченным исполнителям);

- реализован системный подход к внутреннему финансовому контролю посредством конкретизации содержания элементов системы внутреннего финансового контроля для бюджетных учреждений высшего образования и раскрытия взаимосвязи этих элементов в матричной форме, что развивает представление о внутреннем финансовом контроле как одном из ключевых элементов системы управления бюджетным учреждением и способствует обеспечению качества его финансового менеджмента;

- разработан методический инструментарий внутреннего финансового контроля с учетом выявленных особенностей деятельности бюджетного учреждения

высшего образования, основанный на взаимосвязи предложенной классификации рисков деятельности бюджетного учреждения с конкретными контрольными мероприятиями, что позволило реализовать применение риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю в бюджетных учреждениях с целью повышения его оперативности, минимизации и предотвращения негативных последствий реализации рисков;

- разработан классификатор нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования, на основе анализа структуры и содержания классификаторов нарушений, применяемых внешними контрольными органами и размещенных в открытых источниках, их доработки, актуализации и адаптации к практике деятельности бюджетного учреждения высшего образования в целях совершенствования процесса обработки результатов внутреннего финансового контроля; определены основные характеристики идентификации нарушения и признаки, свидетельствующие о высокой вероятности его обнаружения, что упрощает процедуру выявления нарушений в контрольной деятельности и унифицирует ее осуществление; обоснованы направления адаптации разработанного классификатора нарушений к практике учреждений других типов;

- предложена система документационного обеспечения внутреннего финансового контроля, включающая: План внутреннего финансового контроля, документ «Оценка рисков деятельности бюджетного учреждения», Программу проверки, Акт проверки, План устранения нарушений, Журнал учета результатов внутреннего финансового контроля, Отчет о результатах внутреннего финансового контроля и методические рекомендации по их заполнению; отличающаяся четкой последовательностью формирования и единством содержания; обеспечивающая группировку и обобщение контрольной информации для принятия обоснованных управленческих решений по минимизации и предотвращению негативных последствий реализации рисков;

- разработано Положение о внутреннем финансовом контроле, адаптированное к практике деятельности бюджетного учреждения высшего образования; реализующее риск-ориентированный подход к внутреннему финансовому контролю; включающее конкретизацию мер по предотвращению нарушений, установление сроков подготовки, пересмотра и представления документов, разработанные формы документов, применяемые при осуществлении

внутреннего финансового контроля, порядок и последовательность их заполнения; позволяющее повысить качество регламентации и осуществления внутреннего финансового контроля деятельности бюджетного учреждения высшего образования.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что основные теоретические и организационно-методические разработки могут быть использованы в деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности. Сформулированные в процессе исследования выводы могут найти применение в решении ряда конкретных задач, связанных с организацией и осуществлением внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях высшего образования.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты проведенного исследования докладывались на международных научно-практических конференциях, научных сессиях сотрудников и аспирантов экономического факультета Воронежского государственного университета.

Отдельные результаты диссертационного исследования внедрены в финансово-хозяйственную деятельность ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», ФГБОУ ВО «Курский государственный университет».

Теоретические положения используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Основы финансового контроля», «Внутренний контроль» по направлению 38.03.01 «Экономика» и по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 12 публикациях, общим авторским объемом 6,3 п. л., в том числе 5 – в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России, 1 – в сборнике, реферируемом в международной базе научного цитирования Scopus, 2 – в коллективных монографиях.

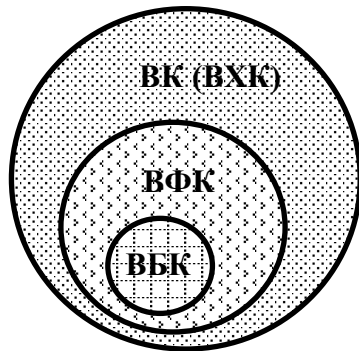
Структура работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы, включающего 207 наименований, 10 приложений. Работа изложена на 300 страницах машинописного текста и содержит 12 рисунков, 27 таблиц.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Развита теоретические положения внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях, включающие: сформулированное авторское определение внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении; дополненную классификацию форм внутреннего финансового контроля новыми классификационными признаками. Анализ научных трудов, посвященных внутреннему финансовому контролю, указывает на высокий исследовательский интерес к данной проблематике. В результате разработки каждым автором собственного понятийного аппарата, отвечающего целям отдельно взятого исследования, новому толкованию уже существующих терминов, сформировалось множество подходов к трактовке понятия «внутренний финансовый контроль». С одной стороны, многообразие мнений делает возможным их анализ для формирования собственных выводов, с другой стороны, – свидетельствует о сложности исследуемой категории и необходимости сформулировать универсальное определение, комплексно охватывающее сущностные характеристики внутреннего финансового контроля.

На наш взгляд, контроль необходимо рассматривать как процесс деятельности экономического субъекта. Раскрытие сущности дефиниции «финансовый контроль» предполагает включение в дефиницию особенностей финансового обеспечения деятельности бюджетного учреждения, определяющих специфику объектов контроля (операции, связанные с поступлением, распределением и использованием средств выделенных субсидий из бюджетов бюджетной системы РФ, собственных финансовых средств от приносящей доход деятельности и иных источников финансового обеспечения деятельности бюджетных учреждений). В рамках исследования сущности термина «внутренний контроль» установлено, что многообразие подходов и мнений ученых, исследовательский интерес к внутреннему контролю привели к смешению понятий «внутренний контроль», «внутрихозяйственный контроль», «внутренний финансовый контроль».

В диссертации проведено разграничение понятий «внутренний контроль», «внутрихозяйственный контроль», «внутренний финансовый контроль», «внутренний бухгалтерский контроль» и раскрыто их соотношение (рисунок 1).



**ВК - внутренний контроль,
ВХК - внутривозрастной контроль,
ВФК – внутренний финансовый контроль,
ВБК – внутренний бухгалтерский контроль.**

Рисунок 1 – Соотношение понятий «внутренний контроль», «внутривозрастной контроль», «внутренний финансовый контроль», «внутренний бухгалтерский контроль»

В работе сформулировано авторское определение понятия «внутренний финансовый контроль в бюджетном учреждении», структурно представленное на рисунке 2.

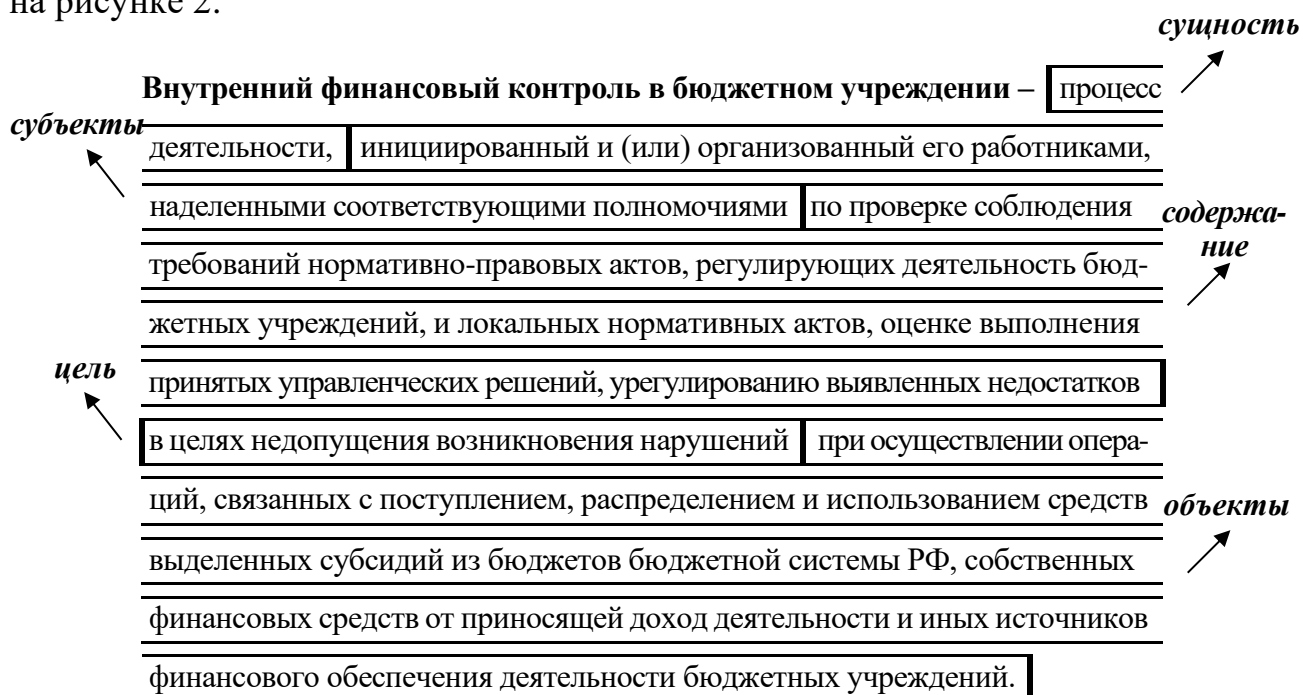


Рисунок 2 – Авторское определение понятия «внутренний финансовый контроль»

Предложенная дефиниция раскрывает сущность внутреннего финансового контроля, его субъекты, содержание, цель и объекты для бюджетного учреждения, а также акцентирует внимание на профилактической функции контроля.

В диссертационном исследовании известные классификационные признаки форм внутреннего финансового контроля дополнены признаками «ожидаемые последствия» и «привлеченные работники» (рисунок 3).



Рисунок 3 – Предложенные классификационные признаки форм внутреннего финансового контроля

Выделение дополнительных классификационных признаков позволило раскрыть практический аспект осуществления контрольной деятельности посредством распределения контрольных полномочий и группировки контрольных мероприятий при построении системы внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования.

2. Реализован системный подход к внутреннему финансовому контролю посредством конкретизации содержания элементов системы внутреннего финансового контроля для бюджетных учреждений высшего образования и раскрытия взаимосвязи этих элементов в матричной форме. В связи с недостаточностью системных исследований, посвященных внутреннему финансовому контролю, важно определить состав элементов его системы и установить взаимосвязь между ними. Необходимость конкретизации содержания элементов системы внутреннего финансового контроля для бюджетных

учреждений высшего образования обусловлена зависимостью функционирования и взаимодействия элементов системы от особенностей деятельности учреждения, а также инвариантностью их состава к виду контроля (в зависимости от вида контроля элементы его системы отличаются своим содержанием, а не наименованием и количеством).

Система внутреннего финансового контроля в диссертационном исследовании представлена в виде модели структуры, взаимное влияние ее элементов раскрыто в матричной форме. На рисунке 4 матрица взаимосвязи представлена фрагментарно на примере раскрытия двусторонней связи элементов «Субъект ВФК» и «Субъект управления».

Элементы системы ВФК	Содержание взаимосвязи элементов системы ВФК							
	Элементы системы ВФК							
	Субъект ВФК	Объект ВФК	Предмет ВФК	Контрольная среда	Методическое обеспечение	Нормативно-правовая база	МТО и ФО	Субъект управления
Субъект ВФК		...	...	...	...	...	...
Объект ВФК	...		...	...	...
Предмет ВФК	...	...		...	...
Контрольная среда	Взаимосвязь Субъекта управления и Субъекта ВФК: Субъект управления оценивает эффективность деятельности субъекта ВФК; принимает решения по результатам проведенных контрольных мероприятий, инициирует контрольные мероприятия, обладает правом реорганизации субъекта ВФК				...			
Методическое обеспечение	Взаимосвязь Субъекта управления и Субъекта ВФК: Субъект управления формирует информационную базу для принятия субъектом управления управленческих решений			...		...	...	...
Нормативно-правовая база			
МТО и ФО	Взаимосвязь Субъекта управления и Субъекта ВФК: Субъект управления формирует информационную базу для принятия субъектом управления управленческих решений			...	...	...		...
Субъект управления			

ВФК – внутренний финансовый контроль

МТО и ФО – материально-техническое и финансовое обеспечение

Рисунок 4 – Матрица взаимосвязи элементов системы внутреннего финансового контроля

Конкретизированное содержание элементов системы внутреннего финансового контроля с учетом характерных особенностей деятельности бюджетного учреждения высшего образования представлено на рисунке 5.



Рисунок 5 – Содержание элементов системы внутреннего финансового контроля с учетом характерных особенностей деятельности бюджетного учреждения высшего образования

Синергетический эффект или свойство эмерджентности для системы внутреннего финансового контроля выражается в предотвращении или минимизации негативных последствий нарушения установленных требований.

Установленная взаимосвязь элементов системы внутреннего финансового контроля, конкретизация их содержания с учетом специфики деятельности бюджетного учреждения высшего образования способствует раскрытию целостности внутреннего финансового контроля и развитию представлений о нем, как одном из ключевых элементов системы управления бюджетным учреждением.

3. Разработан методический инструментарий внутреннего финансового контроля с учетом выявленных особенностей деятельности бюджетного учреждения высшего образования, основанный на взаимосвязи предложенной классификации рисков деятельности бюджетного учреждения с конкретными контрольными мероприятиями и позволивший реализовать применение риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю в бюджетном учреждении высшего образования. В диссертационном исследовании обоснована необходимость применения риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю. В условиях отсутствия типовых методик проведения внутренних контрольных мероприятий объективно необходимы исследования прикладного характера, направленные на установление взаимосвязи между рисками и содержанием проводимой проверки.

Система рисков, подлежащих оценке внутренним контролером, оказывает непосредственное влияние на методику осуществления внутреннего финансового контроля. От того, с какими рисками придется работать контролеру, зависит: совокупность приемов, способов, методов, применяемых в процессе контроля; форма проведения контрольных мероприятий; сроки проведения контрольного мероприятия; длительность проведения контрольного мероприятия; периодичность повторных контрольных мероприятий в целях проверки устранения нарушений; включенность контрольного мероприятия в план внутреннего финансового контроля.

Нами разработана система рисков, возникающих в процессе деятельности бюджетного учреждения высшего образования, оцениваемых при осуществлении внутреннего финансового контроля, в разрезе направлений деятельности (таблица 1). В характеристике каждого риска раскрыто его содержание, последствие реализации и реакция на оцененный риск. Ответные действия означают проведение контрольных мероприятий субъектом ВФК. Для каждого риска предложены возможные наименования проверок для их включения в план внутреннего финансового контроля и содержание контрольных мероприятий.

Таблица 1 – Фрагмент разработанной системы рисков, возникающих в процессе деятельности бюджетного учреждения высшего образования, оцениваемых при осуществлении внутреннего финансового контроля

Наименование риска	Характеристика риска	Возможное наименование контрольного мероприятия	Содержание контрольного мероприятия
...
Образовательная деятельность			
Риск несоблюдения целей и условий предоставления субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания	<p>Риск связан с недостижением (превышением допустимого (возможного) отклонения) показателей государственного (муниципального) задания, характеризующих объем и качество оказываемых услуг (выполняемых работ), с нарушением условий и несоблюдением целей предоставления субсидии, указанных в соглашении о предоставлении субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания.</p> <p>Последствием реализации риска является нарушение требований нормативно-правовых актов, нецелевое расходование субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, расторжение учредителем соглашения о предоставлении субсидии в одностороннем порядке, возврат субсидии или ее части учредителю, применение мер административной ответственности в виде предупреждения или штрафа должностному лицу учреждения.</p> <p>Реакция на оцененные риски предполагает контроль выполнения государственного (муниципального) задания, проверку достоверности сведений, отражаемых в отчете о выполнении государственного (муниципального) задания</p>	<p>Проверка выполнения государственного (муниципального) задания</p> <p>Проверка достоверности сведений, отражаемых в отчете о выполнении государственного (муниципального) задания</p>	<p>Проверка выполнения государственного (муниципального) задания и соблюдения условий, установленных Постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 № 640 и соглашением о предоставлении субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания</p> <p>Оценка достоверности и своевременности представления отчета о выполнении государственного (муниципального) задания</p> <p>Проверка наличия и своевременности направления предложений о внесении изменений в соглашение о предоставлении субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания в случае выявления необходимости изменения размера субсидии с приложением информации, содержащей финансово-экономическое обоснование изменения</p> <p>Проверка соответствия статей расходования средств субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания целям, указанным в соглашении о предоставлении этой субсидии</p> <p>Проверка соответствия статей расходования неиспользованного остатка субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания целям, указанным в соглашении о предоставлении этой субсидии</p>
...

Предложенная система рисков формирует основу реализации риск-ориентированного подхода и может использоваться на этапе выявления и оценки рисков при осуществлении внутреннего финансового контроля.

4. Разработан классификатор нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования и обоснованы возможности его адаптации к практике учреждений других типов; определены основные характеристики идентификации нарушения и признаки, свидетельствующие о высокой вероятности его обнаружения. В рамках диссертационного исследования проведен анализ структуры и содержания классификаторов нарушений, применяемых внешними контрольными органами, что позволило сделать вывод о невозможности их применения при осуществлении внутреннего финансового контроля без доработки, актуализации и адаптации к практике деятельности бюджетного учреждения высшего образования.

Разработанная структура классификатора нарушений, применяемого при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования, схематично представлена на рисунке 6.

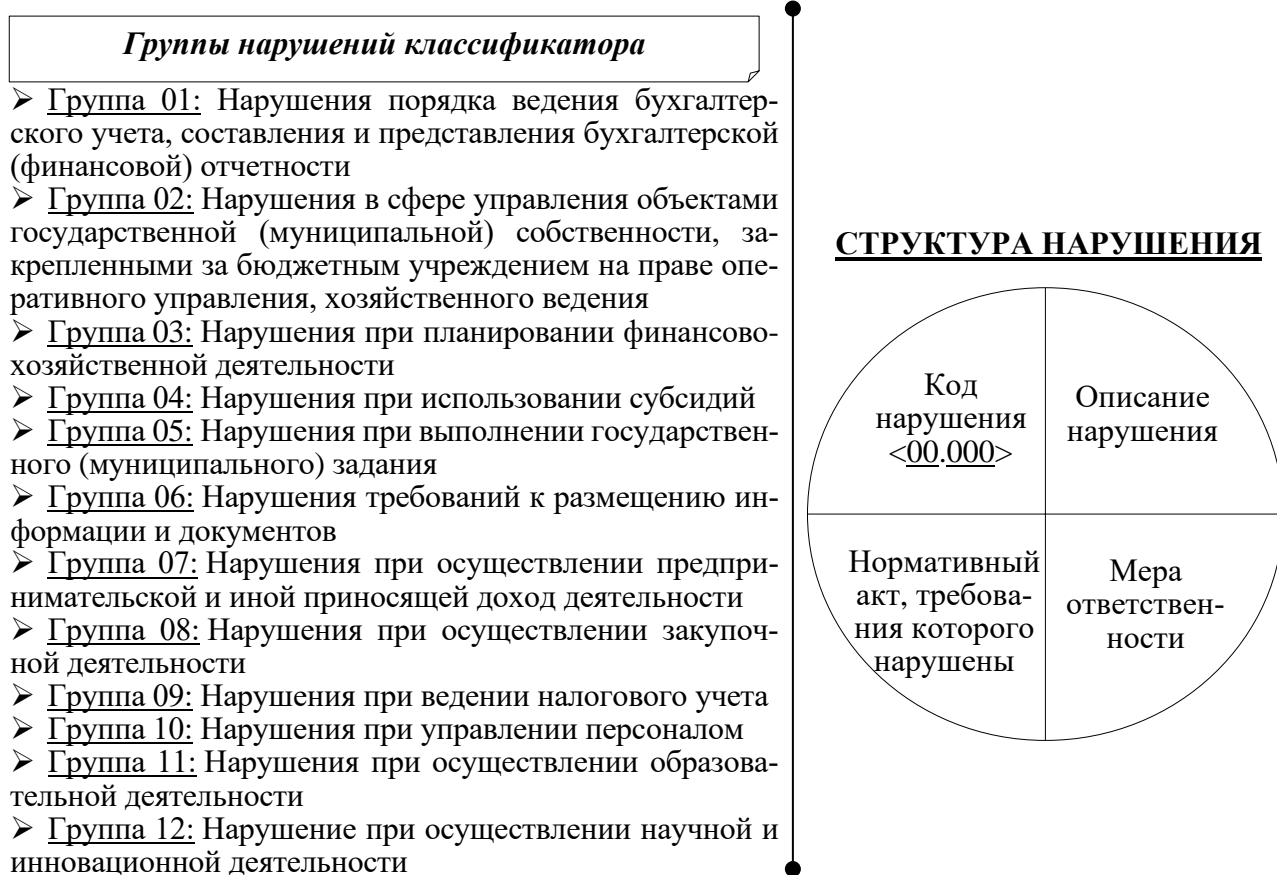


Рисунок 6 – Структура классификатора нарушений, применяемого при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении

Авторский классификатор нарушений, применяемый при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования, состоит из 12 групп нарушений, содержит 229 нарушений. Преимущества предложенного классификатора нарушений:

- классификатор нарушений разработан с использованием Microsoft Excel. Возможности программного продукта позволяют осуществлять фильтрацию данных для удобства поиска и группировки нарушений;

- отличительной особенностью классификатора является включение в его структуру следующих групп: «Нарушения при ведении налогового учета», «Нарушения при осуществлении образовательной деятельности», «Нарушение при осуществлении научной и инновационной деятельности». Группа «Нарушения при осуществлении закупочной деятельности» дополнена нарушениями Федерального закона № 223-ФЗ;

- при доработке классификатора нарушений актуализированы нормативно-правовые акты, выступающие правовым основанием квалификации нарушения, исключены дублирующие нарушения. Актуализирована графа «Мера ответственности», которая предполагает указание ссылки на нормативно-правовой акт, устанавливающий административную или уголовную ответственность за допущенное нарушение;

- каждая группа нарушений в целях устранения проблемы кодирования нетипичных нарушений дополнена строкой «Иные нарушения <...>». Данная мера позволит в дальнейшем на основании накопленной практики применения классификатора осуществлять его доработку и актуализацию.

Разработанный классификатор не является закрытым. Путем изменения отдельных групп нарушений классификатора и их содержания возможна адаптация к практике деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности.

В диссертационном исследовании определены основные характеристики идентификации нарушения: ссылка на нарушаемую норму с указанием реквизитов нормативно-правового акта, локального нормативного акта учреждения или иного документа; доказательства нарушения, позволяющие однозначно определить ответственное должностное лицо; количественное выражение ущерба при наличии возможности произвести расчет; должностное лицо, которое будет нести ответственность за допущенное нарушение и принимать меры по его

устранению; последствия нарушения, которые выражаются в нанесении материального, финансового, репутационного ущерба.

Нами выделены признаки, свидетельствующие о высокой вероятности выявления нарушения: поведение должностного лица (реакция на вопросы и действия контролера); внесение исправлений в документ; наличие преднамеренных действий со стороны должностного лица по сокрытию признаков нарушения; наличие у должностного лица возможностей к совершению нарушения; опыт взаимодействия контролера с должностным лицом; несовершенство содержания должностной инструкции; несовершенство правовой системы (в части регулирования направления деятельности учреждения, за которое отвечает должностное лицо).

Разработанный классификатор нарушений, сформулированные характеристики их идентификации и признаки, свидетельствующие о высокой вероятности выявления позволят усовершенствовать процесс обработки результатов внутреннего финансового контроля, упростить процедуру выявления нарушений и унифицировать контрольную деятельность.

5. Предложена система документационного обеспечения внутреннего финансового контроля, отличающаяся четкой последовательностью формирования и единством содержания, обеспечивающая группировку и обобщение контрольной информации для принятия обоснованных управленческих решений по минимизации и предотвращению негативных последствий реализации рисков. В настоящее время документационное обеспечение контрольной деятельности в учреждениях бюджетной сферы не разработано в полном объеме, не говоря о его соответствии риск-ориентированному планированию.

В диссертационном исследовании предложены формы документов, применяемых при осуществлении внутреннего финансового контроля (План внутреннего финансового контроля, документ «Оценка рисков деятельности бюджетного учреждения», Программа проверки, Акт проверки, План устранения нарушений, Журнал учета результатов внутреннего финансового контроля, Отчет о результатах внутреннего финансового контроля), с указанием методических рекомендаций по их заполнению.

Механизм осуществления внутреннего финансового контроля, ориентированного на риск, представлен путем отражения взаимосвязи отдельных этапов контрольного мероприятия в виде блок-схемы и их соотнесения с документационным обеспечением (рисунок 7).

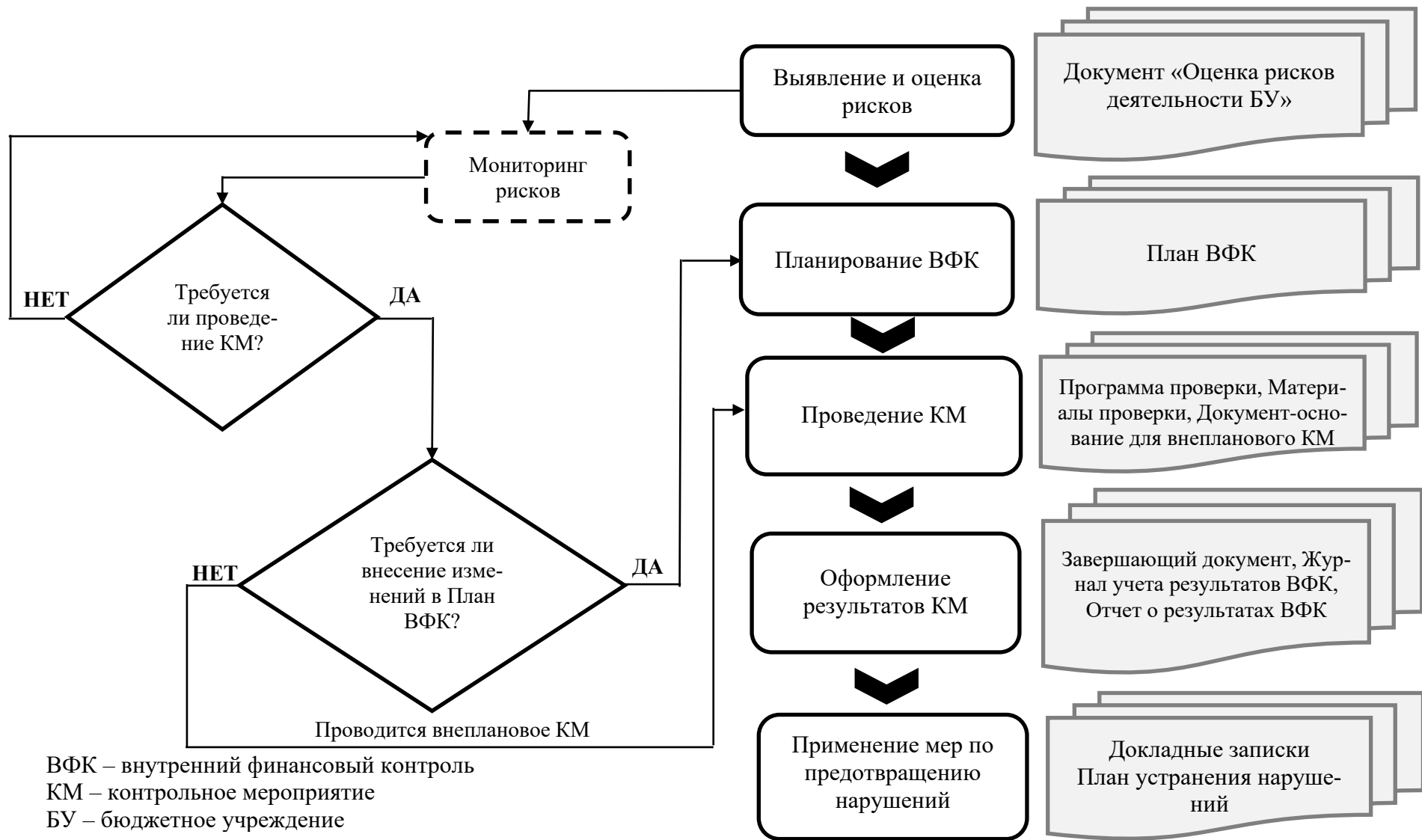


Рисунок 7 – Механизм осуществления внутреннего финансового контроля

Планирование внутреннего финансового контроля осуществляется на основе результатов выявления и оценки рисков, которые оформляются в виде документа «Оценка рисков деятельности бюджетного учреждения». Итогом планирования становится формирование Плана внутреннего финансового контроля. Мониторинг рисков осуществляется на регулярной основе, в результате чего может проводиться внеплановая проверка или могут вноситься изменения в План. На этапе проведения контрольного мероприятия оформляется Программа проверки, формируются материалы проверки. В том случае, если проверка является внеплановой возникает необходимость формирования документа-основания ее проведения. Оформление результатов контрольного мероприятия включает в себя разработку завершающего документа, заполнение Журнала учета результатов внутреннего финансового контроля, а также формирование Отчета о результатах внутреннего финансового контроля. При применении мер по предотвращению повторных нарушений оформляются докладные записки руководителями проверяемых структурных подразделений, формируется План устранения нарушений.

Заполнение документа «Оценка рисков деятельности бюджетного учреждения» осуществляется в Microsoft Excel. Структура документа включает в себя перечень рисков деятельности бюджетного учреждения, вероятность реализации риска, степень влияния последствий реализации риска и итоговую оценку самого риска. В целях снижения уровня бюрократизации контрольной деятельности, упрощения и оптимизации применения риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю документ дополнен графами «Мероприятие, направленное на предотвращение и минимизацию риска», «Срок исполнения», «Отметка о выполнении», что позволяет не формировать отдельно реестр рисков.

После оформления завершающих документов, в диссертационном исследовании предложено формировать сводный документ «Журнал учета результатов внутреннего финансового контроля» за календарный год. Указанный документ содержит следующую информацию: код проверки, форма внутреннего финансового контроля в зависимости от последствий (консультационный или санкционный контроль), плановый и фактический срок проверки, реквизиты завершающего документа, объект контроля, блоки проверки, результаты контрольных действий, мнение о существенности нарушения, код по классификатору нарушений, ответственные должностные лица, предлагаемые меры по устранению нарушений, планируемый срок проведения проверки устранения нарушений, применение мер

дисциплинарного взыскания. Рекомендуется организовать заполнение Журнала учета результатов внутреннего финансового контроля с помощью Microsoft Excel, так как интерфейс программного продукта позволяет осуществлять фильтрацию данных, что существенно упрощает процесс обобщения и систематизации информации о результатах контроля при формировании отчетных документов за календарный год. Отчет о результатах внутреннего финансового контроля предоставляется субъекту управления и позволяет оценить эффективность системы внутреннего финансового контроля. Так, с помощью фильтрации данных возможен, например, отбор нарушений определенного вида в соответствии с классификатором, плановых или внеплановых проверок, сведений об устранении нарушений.

Предложенная структура документационного обеспечения внутреннего финансового контроля с применением риск-ориентированного подхода формирует необходимую информационную базу для анализа результатов внутреннего финансового контроля и формирования отчета о результатах внутреннего финансового контроля, представляемого субъекту управления. В диссертационном исследовании предложена его структура:

- общие сведения о выполнении плана внутреннего финансового контроля;
- сведения о результатах повторных проверок;
- сведения о результатах первичных проверок;
- сведения о результатах внеплановых проверок;
- общие выводы и рекомендации по результатам проведенных проверок.

На основании данных отчета становится возможной оценка эффективности и действенности внутреннего финансового контроля.

6. Разработано Положение о внутреннем финансовом контроле, адаптированное к практике деятельности бюджетного учреждения высшего образования и реализующее риск-ориентированный подход к внутреннему финансовому контролю. Выборочный анализ практики осуществления внутреннего финансового контроля вузами позволил установить, что деятельность по его осуществлению стала регламентироваться многими вузами на локальном уровне после направления ведомственных рекомендаций в 2019 году, что подтверждает важность инициативы органа, осуществляющего полномочия учредителя; большинство вузов осуществляют контрольную деятельность в рамках ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (функции по внутреннему контролю осуществляют профильные

структурные подразделения), для которой характерно отсутствие функциональной независимости в результате подчинения главному бухгалтеру; реализация риск-ориентированного подхода в положениях о внутреннем финансовом контроле раскрыта недостаточно; во многих вузах внутренний финансовый контроль не регламентирован, специальное структурное подразделение не создано, однако исходя из критерия численности работников для отобранных вузов этот вопрос остается актуальным.

В целях совершенствования регламентации и осуществления внутреннего финансового контроля нами разработано Положение о внутреннем финансовом контроле для Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Воронежский государственный университет» (далее ФГБОУ ВО «ВГУ»). В структуре университета по решению Ученого совета от 27.01.2017 создан Отдел внутреннего финансового контроля и аудита, для которого осуществление контрольной деятельности является основной функцией. При недостаточной регламентации имели место проблемы обеспечения надежности контрольной среды учреждения; правового основания осуществления контрольной деятельности; реализации риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю и стандартизации всей его системы. Одним из способов решения обозначенных проблем стало внедрение в практику университета разработанного в диссертации Положения о внутреннем финансовом контроле, структура и содержание которого представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Содержание разделов Положения о внутреннем финансовом контроле ФГБОУ ВО «ВГУ»

Наименование раздела	Содержание раздела
1	2
Область применения	Вопросы, регулируемые Положением
Нормативные ссылки	Нормативно-правовые акты, в соответствии с которыми разработано Положение
Термины	Перечень терминов и их определений, используемых в Положении
Общие положения	Способ организации внутреннего финансового контроля, подчиненность субъекта контроля, цель осуществления внутреннего финансового контроля, характеристика субъекта, объекта, предмета контроля, принципы и формы внутреннего финансового контроля, применение риск-ориентированного подхода, этапы контрольного мероприятия

Окончание таблицы 2

1	2
Общие правила проведения контрольных мероприятий	Основание для проведения контрольного мероприятия, формирование и состав рабочей группы, конфиденциальность информации, полученной внутренним контролером, возможность привлечения экспертов, состав документов, составляющих материалы проверки
Планирование внутреннего финансового контроля	Порядок формирования, утверждения, особенности заполнения Плана внутреннего финансового контроля, проведение процедуры оценки рисков для обоснования включения контрольного мероприятия в План, порядок ознакомления руководителей проверяемых структурных подразделений с Планом, основание для проведения внеплановых контрольных мероприятий
Проведение контрольных мероприятий	Подготовительная работа перед проведением контрольного мероприятия, формирование Программы проверки, ознакомление руководителя проверяемого структурного подразделения с ее содержанием, взаимодействие с работниками проверяемых структурных подразделений, методы внутреннего финансового контроля, вопросы, определяемые на основе профессионального суждения внутреннего контролера, критерий существенности, доказательства нарушения
Оформление результатов контрольного мероприятия	Формирование, варианты оформления, порядок согласования и подписания завершающего документа, заполнение Журнала учета результатов внутреннего финансового контроля, ведение Классификатора нарушений, формирование, структура и представление Отчета о результатах внутреннего финансового контроля
Применение мер по предотвращению нарушений	Проведение повторных проверок, рекомендации по устранению нарушений, инициирование дисциплинарных взысканий
Заключительные положения	Пересмотр и внесение изменений в Положение
Документационное обеспечение в приложении	Форма Плана внутреннего финансового контроля, форма документа «Оценка рисков деятельности бюджетного учреждения», форма Выписки из плана внутреннего финансового контроля, форма Программы проверки, форма Справки о наличии плановой, учетной, контрольной и аналитической документации, форма Акта проверки, форма Плана устранения нарушений, форма Журнала учета результатов внутреннего финансового контроля, форма Классификатора нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля

Преимущества разработанного Положения о внутреннем финансовом контроле являются: ориентация на практику деятельности созданного в ФГБОУ ВО «ВГУ» структурного подразделения; применение риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю и его реализация через риск-ориентированное планирование; конкретизация мер по предотвращению нарушений

посредством рекомендаций по устранению нарушений, проведения повторных проверок и дисциплинарного взыскания; установление сроков подготовки, пересмотра и представления документов; разработка форм документов, применяемых при осуществлении внутреннего финансового контроля; раскрытие порядка заполнения с указанием перекрестных ссылок в формах документов, с помощью которых установлена взаимосвязь всего документационного обеспечения.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Отсутствие единства мнений в определении внутреннего финансового контроля и соотношении указанного термина с другими понятиями обусловило необходимость его конкретизации. В диссертации сформулировано определение внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении, комплексно раскрывающее его сущностные характеристики и акцентирующее внимание на профилактической функции контроля. Разработанные классификации форм внутреннего финансового контроля имеют широкую сферу практического применения в рамках распределения контрольных полномочий и группировки контрольных мероприятий при построении системы внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования.

2. Исследователями не уделяется достаточное внимание применению системного подхода к раскрытию содержания внутреннего финансового контроля. В диссертации конкретизирован состав элементов системы внутреннего финансового контроля и их содержание для бюджетного учреждения высшего образования, а также предложено раскрытие взаимосвязи элементов внутреннего финансового контроля в матричной форме, позволяющее отразить двойственное представление о взаимном влиянии элементов системы.

3. Обоснованные в диссертационном исследовании организационно-методические положения развивают прикладной аспект внутреннего финансового контроля и реализуют риск-ориентированный подход к контрольной деятельности. Автором разработаны система рисков деятельности бюджетного учреждения высшего образования, документационное обеспечение внутреннего финансового контроля, классификатор нарушений и Положение о внутреннем финансовом контроле. Приведенные разработки способствуют повышению качественного уровня регламентации внутреннего финансового контроля и совершенствуют практику контрольной деятельности.

**Основные положения диссертационного исследования нашли
отражение в следующих публикациях:**

статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Ендовицкий Д.А. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы / Д.А. Ендовицкий, С.В. Головин, Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т.23. – № 5. – С. 543-566. – (авт. 0,5 п.л.).

2. Ендовицкий Д.А. Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения / Д.А. Ендовицкий, С.В. Головин, Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т.23. – № 11. – С. 1240-1252. – (авт. 0,27 п.л.).

3. Спиридонова Н.Э. Понятие внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении / Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 6. – С. 667-683. – (1,06 п.л.).

4. Спиридонова Н.Э. Риски деятельности бюджетного учреждения высшего образования, определяющие методику внутреннего финансового контроля / Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т.24. – № 12. – С. 1402-1424. – (1,43 п.л.).

5. Ендовицкий Д.А. Особенности построения риск-ориентированной модели контроля заказчика в бюджетном учреждении / Д.А. Ендовицкий, Л.С. Коробейникова, С.В. Головин, Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – Москва, 2021. – № 10 (24). – С. 1088-1102. – (авт. 0,23 п.л.).

монографии:

6. Спиридонова Н.Э. План и программа внутренней проверки, методы проверки / Н.Э. Спиридонова // Закупка товаров, работ, услуг : регулирование, анализ и контроль : монография ; [под общ. ред. Д.А. Ендовицкого]. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2019. – 155 с. – С. 131-142. – (авт. 0,75 п.л.).

7. Спиридонова Н.Э. Риск-ориентированный подход к финансовому контролю / Н.Э. Спиридонова // Учет, анализ и контроль в государственном здравоохранении : монография ; [под общ. ред. Д.А. Ендовицкого]. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2021. – 144 с. – С. 110-119. – (авт. 0,62 п.л.).

статья в сборнике, реферируемом в международной базе научного цитирования Scopus:

8. Vagin G. Financial Risk Management Based on Corporate Social Responsibility in the Interests of Sustainable Development / S.G. Vagin, E.I. Kostyukova, N.E. Spiridonova, T.M. Vorozheikina // Risks, 2022. – Multidisciplinary Digital Publishing Institute (MDPI), no. 2 (10). – P. 1-13 – (авт. 0,2 п.л.).

статьи, опубликованные в других научных изданиях:

9. Спиридонова Н.Э. Особенности внутреннего финансового контроля создания и функционирования малых инновационных предприятий бюджетного образовательного учреждения / Н.Э. Спиридонова // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2018. – № 11. – С. 43-48. – (0,37 п.л.).

10. Спиридонова Н.Э. Место и роль внутреннего финансового контроля в системе управления деятельностью бюджетного учреждения / Н.Э. Спиридонова // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской: материалы VIII Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж, 2019. – Ч. 1. – С. 238-242. – (0,31 п.л.).

11. Спиридонова Н.Э. Обзор исследований в области внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях / Н.Э. Спиридонова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организации : материалы VII Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж, 2020. – Ч. 1. – С. 116-119. – (0,25 п.л.).

12. Спиридонова Н.Э. К вопросу о применении риск-ориентированного подхода к внутреннему контролю в бюджетном образовательном учреждении / Н.Э. Спиридонова // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы X Международной научно-практической конференции : в 2 ч. – Воронеж, 2021. – Ч.1. – С. 264-268. – (0,31 п.л.).