

УДК 657.633.5

Н. А. Горбунова

ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева», Саранск, e-mail: n_a_gorbunowa@mail.ru

ПРИНЦИПЫ И МЕТОДЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ (АУДИТА) ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Ключевые слова: внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, государственное учреждение, инструменты внутреннего контроля (аудита), эффективность бюджетных средств, бухгалтерская бюджетная отчетность, бюджетные риски, модель сбалансированных показателей.

Обеспечение информационной прозрачности, рациональное и эффективное использование бюджетных средств являются приоритетными направлениями деятельности учреждений государственного сектора в России в сложившихся экономических условиях. Необходимым условием достижения текущих и стратегических целей деятельности учреждений государственного сектора экономики является организация эффективного внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В результате осуществления контрольных мероприятий выявляются риски снижения эффективности деятельности государственного учреждения и факторы, определяющие причины их возникновения. Используя результаты внутреннего финансового контроля (аудита) существует возможность скорректировать управленческие решения, выявить какие направления повышают эффективность деятельности государственного учреждения, обеспечивают достижение целей экономности и результативности использования бюджетных средств. В статье рассматриваются основные принципы и методы проведения внутреннего финансового контроля (аудита) государственного учреждения. Основное внимание уделяется методике оценки эффективности использования бюджетных средств на основе модели сбалансированных показателей (the Balanced Scorecard (BSC)), основанной на использовании ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicator (KPI)).

N. A. Gorbunova

Federal state educational institution of higher education «National research N.P. Ogarev Mordovia state university», Saransk, e-mail: n_a_gorbunowa@mail.ru

PRINCIPLES AND METHODS OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL (AUDIT) OF THE PERFORMANCE OF A STATE INSTITUTION

Keywords: internal financial control, internal financial audit, state institution, internal control (audit) tools, performance, accounting budget reporting, budget risks, the Balanced Scorecard (BSC).

The priority areas of public sector institutions in Russia are ensuring information transparency and rational and efficient use of budget funds. The organization of effective internal financial control and internal financial audit is a necessary condition for achieving the current and strategic goals of public sector institutions. Control measures allow you to identify the risks of reducing the effectiveness of the state institution and the factors that determine the causes of their occurrence. The ability to adjust management decisions, identify which areas increase the efficiency of the state institution, ensure the achievement of the goals of economy and efficiency of the use of budget funds exists on the basis of the results of internal financial control (audit). The article discusses the main principles and methods of internal financial control (audit) of a state institution. The main attention is paid to the methodology for evaluating the effectiveness of budget funds use based on the balanced scorecard (BSC) model. The methodology is aimed at evaluating performance using key performance indicators (KPI).

Введение

Внутренний финансовый контроль (аудит) является процессом, который осуществляется непрерывно и реализуется должностными лицами государственных учреждений, выполняющими процедуры составления и исполнения бюджета, ве-

дения бюджетного учета и составления бухгалтерской бюджетной отчетности. Тем не менее, внутренний финансовый контроль и финансовый аудит имеют определенные отличия, которые проявляются в принципах, целях и инструментах проведения.

В настоящее время в российской и международной практике сформировалось два основных методологических подхода к определению сущности внутреннего финансового контроля. В российской практике основное внимание уделяется информационному и функционально-управленческому направлению внутреннего финансового контроля [5, с. 32]. В международной практике во внутреннем финансовом контроле выделяют два компонента: бухгалтерский контроль (accounting control) и административный контроль (administrative control) [11, с. 42].

Таким образом, внутренний финансовый контроль рассматривается, с одной стороны, как функция бухгалтерского учета, а с другой стороны – как функция управления финансами [6, с.135].

Внутренний финансовый контроль как функция бухгалтерского учета направлен на подтверждение достоверности данных бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской бюджетной отчетности, обеспечение сохранности активов, противодействие мошенничеству. В этом случае внутренний финансовый контроль можно рассматривать как форму внутреннего финансового аудита.

Основные правила проведения внутреннего финансового контроля в государственном учреждении определены Правилами осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 [9].

Внутренний финансовый аудит является деятельностью по формированию и предоставлению независимой и объективной информации о результатах составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности. Внутренний финансовый аудит направлен на оценку надежности внутреннего финансового контроля, подготовку рекомендаций по повышению его эффективности; а также разработку предложений по повышению экономичности и результативности использования бюджетных средств [9]. К основным принципам внутреннего финансового контроля и финансового аудита относятся:

- законность: соблюдение законодательства Российской Федерации, а также выполнение правовых норм, регулирующих осуществление внутреннего финансового контроля (аудита);

- объективность и профессиональная компетентность: внутренний финансовый контроль и аудит должен осуществляться качественно, с применением совокупности профессиональных знаний и опыта в целях недопущения конфликта интересов, предвзятости и предрасположенности по отношению к объектам проверки;

- независимость и ответственность: субъект внутреннего финансового контроля (аудита) несет ответственность за предоставление полных и достоверных предложений, заключений, отчетов, позволяющих при их надлежащем выполнении повысить качество осуществления внутренних бюджетных процедур;

- конфиденциальность: информация, полученная в результате проверки, не может быть передана заинтересованным лицам. Соблюдение принципа обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с организацией (учреждением) и не имеет временных ограничений;

- обязательность: внутренний финансовый контроль должен быть обязательным в течение определенного периода времени; внутренний аудит основан на использовании принципов добросовестности и оперативности и может проводиться при необходимости с целью повышения эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- системность: при осуществлении внутреннего финансового аудита бюджетные риски и выявленные нарушения анализируются по всем направлениям финансово-хозяйственной деятельности в целях оценки надежности внутреннего финансового контроля, подтверждения достоверности бюджетной отчетности, оценки и подготовки предложений о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств [3, с.43-44].

Таким образом, внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит представляют собой совокупность контрольных мероприятий, осуществляемых с целью выявления, корректировки и предупреждения отклонений состояния финансовых средств от заданных параметров или плановых показателей, а также

с целью оценки эффективности принимаемых управленческих решений.

Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит осуществляются для достижения целевых значений показателей качества финансового менеджмента, что предусматривает осуществление процедур составления и исполнения бюджета, бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 «Об утверждении Правил осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». По каждой проверке обязательно определяется проверяемая внутренняя бюджетная процедура, объекты контроля (аудита), срок проведения контроля (аудита) и ответственные исполнители.

Цель исследования – изучение теоретических и практических аспектов оценки эффективности использования бюджетных средств в результате проведения внутреннего финансового контроля (аудита) в государственном учреждении.

Материал и методы исследования

Для проведения исследований были использованы общенаучные методы познания (анализ, синтез, абстрактно-логический метод, сравнение, обобщение, детализация), так и специальные приемы и процедуры (контент-анализ, самоконтроль, система сбалансированных показателей).

Результаты исследования и их обсуждение

Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит осуществляется посредством проведения плановых и внеплановых аудиторских проверок. Плановые проверки осуществляются в соответствии с годовым планом внутреннего финансового контроля (аудита), утверждаемым руководителем. Внеплановые проверки осуществляются на основании решения руководителя государственного учреждения. Основные методы и инструменты внутреннего финансового контроля (аудита) представлены в таблице 1 [8].

Таблица 1

Основные методы и инструменты внутреннего финансового контроля (аудита)

Методы и инструменты внутреннего контроля (аудита)	Характеристика методов и инструментов внутреннего контроля (аудита)
Проверка	Проводится по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения. Информационной базой для проведения документальных проверок являются: данные бюджетной бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности, бухгалтерского учета, сметы, планы и другие документы.
Инспектирование	Изучение записей и документов, связанных с осуществлением операций внутренней бюджетной процедуры.
Обследование	Непосредственное ознакомление с деятельностью государственного учреждения в результате использования специальных приемов (опрос и анкетирование сотрудников, контрольные замеры выполненных работ, расхода материалов, обследование помещений, используемых для осуществления хозяйственной деятельности и других).
Наблюдение	Система перманентно совершаемых контрольных действий и операций по отслеживанию текущего состояния и динамики, возможных изменений контролируемых показателей. Необходимо для получения доказательств в отношении использования финансовых ресурсов государственного учреждения.
Запрос	Обращение к осведомленным лицам в целях получения определенных сведений при проведении проверки (например, к контрагентам, государственным организациям и ведомствам)
Подтверждение	Ответ на запрос информации
Пересчет	Проверка точности расчетов при проведении финансового контроля (аудита)
Аналитические процедуры	Метод контроля (аудита) бухгалтерской (финансовой), статистической или бюджетной отчетности с целью выявления отклонений или неправильно отраженных в бюджетном учете операций и их причин и недостатков осуществления внутренних бюджетных процедур.

Основные показатели внутреннего контроля (аудита) деятельности государственного учреждения при использовании методики «узких мест»

Функциональная сфера	«Узкое место»	Возможные причины	Возможные показатели
Потребители	Слабые позиции во внешней среде, отрицательный имидж организации	Низкая активность персонала. Отсутствие эффективной системы отбора и обучения персонала.	Затраты на организацию мероприятий и поддержку имиджа. Численность персонала, Система мотивации и затраты на обучение
Основные направления деятельности	Направления деятельности в регионе и за пределами. Небольшой объем оказываемых услуг. Низкая эффективность освоения новых технологий, методик, программ	Слабое планирование и неэффективное управление. Низкое качество предоставляемых услуг.	Стоимость услуг. Объем финансовых средств, полученных в результате предоставления услуг при осуществлении приносящей доход деятельности
Финансирование деятельности	Недостаточное финансирование, перерасход в использовании государственных средств	Ошибки при планировании, неэффективные управленческие решения	Объем финансирования на выполнение государственного задания, результат исполнения бюджета

Проблемы эффективного использования бюджетных средств, их источников, направлений и показателей оценки занимают особое место среди направлений контроля и аудита в бюджетной сфере.

Для оценки эффективности деятельности государственного учреждения применяются различные методики: аудит эффективности использования межбюджетных трансфертов; методика оценки эффективности использования средств бюджета, направленных на капитальные вложения; методика проведения оценки результатов, достигнутых субъектами РФ в сфере повышения эффективности бюджетных расходов и динамики данных результатов и другие [7, с.239].

Наиболее сложным вопросом обеспечения эффективности системы внутреннего финансового контроля (аудита) является создание системы показателей государственного учреждения, которая представляет систему взаимосвязанных между собой параметров оценки степени достижения поставленных целей и проводить анализ причин возникающих проблем.

В международной практике существуют различные подходы к построению системы показателей. В небольших организациях может быть использована методика анализа «узких мест». В этом случае показатели и их совокупности соответствуют условиям деятельности организации и направлены на выявление стратегического потенциала

и существующих на данный момент проблемных ситуаций («узких мест»). Основные показатели при использовании методики «узких мест» представлены в таблице 2 [4, с.18].

Наиболее распространенной в российской практике является использование сбалансированной системы показателей оценки эффективности деятельности государственного учреждения. Методика сбалансированных показателей (the Balanced Scorecard (BSC)) позволяет перевести стратегические цели в определенный план текущей (оперативной) деятельности подразделений государственного учреждения и оценить результаты их деятельности с помощью ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicator (KPI)) [10, с.45].

Стратегия ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicator (KPI)) позволяет получать достоверную и оперативную информацию о деятельности государственного учреждения, позволяющую оценить степень достижения целей стратегии развития. Данная стратегия включает следующие виды показателей:

- индикатор доходов: какой доход был получен и от каких видов деятельности (государственное задание, деятельность, приносящая доход);

- индикатор затрат: объем финансовых средств, израсходованных на достижение результата выполнения государственного (муниципального) задания;

– индикатор функционирования: показатели исполнения плана; оценка эффективности алгоритма его выполнения;

– индикатор производительности: продолжительность времени, затраченного на выполнение задания; система оплаты и мотивации труда, социальные аспекты деятельности трудового коллектива и условия труда;

– показатели эффективности: коэффициенты, характеризующие соотношение полученного результата к затратам ресурсов.

Основной принцип системы сбалансированных показателей – цели можно достигнуть только в том случае, если существуют показатели, которые можно измерить. Для отбора показателей с целью формирования сбалансированной системы в соответствие с целями, поставленными перед организацией, используются определенные критерии, представленные в таблице 3.

Важным моментом является определение необходимого количества показателей, характеризующих деятельность государ-

ственного учреждения (не более 20-25). Для отбора показателей должна формироваться экспертная группа, в которую входят представители директор, руководители филиалов (если есть) руководители структурных подразделений, представители органов государственной власти (учредители). Также обязательно разрабатывается таблица, в которую вносятся запланированные на определенный период времени (календарный год, квартал, месяц) принятые руководителями и утвержденные экспертами рекомендуемые значения показателей (таблица 4).

В результате формирования сбалансированной системы показателей необходимо различать показатели, которые измеряют достигнутые результаты, и показатели, которые отражают процессы, способствующие получению этих результатов. Обе категории показателей должны быть взаимосвязаны друг с другом, так как для достижения результатов необходимо осуществлять определенные действия, их контролировать и измерять.

Таблица 3

Основные критерии отбора индикаторов в модель сбалансированных показателей оценки эффективности деятельности государственного учреждения (KPI) [6, с. 108]

Критерий отбора	Характеристика критерия
Соответствие стратегии	Выбор показателей должен соответствовать миссии, цели и стратегии учреждения. Неверный отбор показателей приведет к затратам ресурсов для выполнения показателей, от которых не зависит достижение целей стратегии развития.
Количественное выражение	Необходимо применять количественную оценку показателей, формирующих модель сбалансированных показателей
Доступность	Рекомендуется использовать новые и нетрадиционные показатели. Главное условие – прогнозирование доходов и затрат
Целесообразность	Каждый показатель должен обосновывать стратегическое и оперативное значение в деятельности учреждения
Сбалансированность	Показатели должны обеспечивать оптимальное сочетание для эффективного распределения ресурсов; нельзя допускать, чтобы один показатель достигался за счет другого показателя
Релевантность	Определение возможности оценить результаты деятельности организации на основании сбалансированных показателей.
Обязательное наличие узкоспециализированных показателей	Наличие показателей, раскрывающих специфику деятельности государственного учреждения

Таблица 4

Таблица нормирования целей государственного учреждения при формировании модели сбалансированных показателей (KPI) оценки эффективности деятельности

Составляющие стратегии ключевых индикаторов	Планируемая величина показателя	Фактическая величина показателя	Процент выполнения плана
---	---------------------------------	---------------------------------	--------------------------

Формирование основных показателей для каждого компонента стратегии развития государственного учреждения и оценки эффективности его деятельности необходимо осуществлять, начиная с целей и задач структурных подразделений. Использование сбалансированной системы показателей увязать стратегические цели с оперативными планами государственного учреждения. Это позволяет оптимально управлять государственным учреждением на основе стратегии развития, а не личных предпочтений руководителей. Мониторинг ключевых показателей и анализ выявленных отклонений способствует разработке корректирующих мероприятий, повышению эффективности управления государственным учреждением и достижению целей по выполнению государственного задания.

Заключение

Таким образом, в условиях реформирования государственного сектора экономики,

проводимого в настоящее время в Российской Федерации, создание эффективной системы и разработка аналитических методов внутреннего финансового контроля (аудита) будет способствовать повышению бюджетной эффективности, экономности и результативности деятельности государственного учреждения.

Для повышения качества внутреннего контроля (аудита) деятельности государственного учреждения и эффективности использования бюджетных средств на этапе планирования и осуществления финансово-хозяйственной деятельности по расходованию бюджетных средств необходимо идентифицировать показатели оценки и анализа бюджетной эффективности.

Основными методиками для расчета показателей бюджетной эффективности являются методики внутреннего контроля (аудита) использования государственных средств.

Библиографический список

1. Васина Н.В., Данилов А.Н., Иванова Н.Г. Проблемы нормативного регулирования и методическое обеспечение внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в учреждениях государственного сектора // Наука о человеке: гуманитарные исследования. Серия Экономические науки. 2018. №1(31). С. 160-167. DOI: 10.17238/issn1998-5320.2018.31.160.
2. Гиниятуллина Д.Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе // Учет. Анализ. Аудит. 2019. № 6(2). С. 95-100.
3. Горбунова Н.А. Шибилева О.В. Внутренний финансовый контроль и финансовый аудит в государственных (муниципальных) учреждениях // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2018. № 1. С. 40-47.
4. Даниленко Н.И. Ведомственный (внутренний) финансовый контроль и аудит: эффективный инструмент управления // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 18 (378). С. 17-21.
5. Древинг С.Р., Хрустова Л.Е. Современное понимание категории «внутренний финансовый контроль»: проблемы и перспективы изучения // Управленческие науки. 2016. № 3. С. 30-44.
6. Жуков В.Н. Система внутреннего финансового контроля в корпорациях: содержание и инструменты моделирования. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. 212 с.
7. Казакова Н.А., Федченко Е.А., Трофимова Л.Б. Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности. М.: ИНФРА-М, 2019. 270 с.
8. Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита. Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 « [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71483720/> (дата обращения: 05.12.2020).
9. Правила осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70513414/> (дата обращения: 05.12.2020).
10. Efimov E.N. Modeling a balanced scorecard of an enterprise: The scenario approach // Business Informatics. 2016. № 2 (36). P. 41-47. DOI: 10.17323/1998-0663.2016.2.41.47.
11. Christine H. Doxey. Internal Controls Toolkit. USA. John Wiley & Sons, Inc. 2019. 416 p.
12. Vaassen E., Meuwissen R., Schelleman C. Accounting Information Systems and Internal Control. USA. C. Wiley & Sons, Inc. 2011. 396 p.