

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57
УДК 33Ф71(045)
JEL M42, M54

Организация внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы

И.Д. Демина, Т.И. Кришталева
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является анализ проблем, связанных с порядком организации внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы. Авторами показано, что внутренний контроль как процесс взаимосвязанных действий обеспечивает снижение риска в ходе достижения учреждением желаемых результатов своей деятельности. Уровень внутреннего контроля оценивается в ходе мероприятий, проводимых по линии Федерального казначейства и государственного (муниципального) финансового контроля и внутреннего финансового аудита. В статье приведен порядок разработки Положения о внутреннем контроле; отражены основные отличительные признаки внутреннего контроля и внутреннего финансового аудита; сформирована классификация нарушений (рисков) ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и составления отчетности, а также порядок составления аудиторского заключения. В исследовании показано, что для быстрого нахождения проблемных зон и принятия управленческих решений на основании выявленных факторов необходимо усиление электронного SMART-контроля (контроллинг) и учета государственных финансов и, соответственно, проведение всесторонних научных изысканий по перспективным направлениям. При подготовке и написании статьи использовались **методы** систематизации, сравнения, группировки информации. Практическая значимость заключается в применении выводов и предложений, сделанных по результатам исследования, в целях совершенствования внутреннего контроля и аудита, что позволит заинтересованным пользователям получить более достоверную и понятную информацию для принятия на ее основе управленческих решений. Статья предназначена широкому кругу читателей, студентам, аспирантам, занимающихся проблемами внутреннего контроля.

Ключевые слова: бюджетная сфера; финансовый контроль; внутренний финансовый аудит; бюджетный (бухгалтерский) учет; нарушения (риски); бюджетная отчетность; аудиторское заключение

Для цитирования: Демина И.Д., Кришталева Т.И. Организация внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):45-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57

ORIGINAL PAPER

Organisation of Internal Controls and Financial Audits in the Public Sector Organisations

I.D. Demina, T.I. Krishtaleva
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The **purpose** of the study is to analyze the problems associated with the way internal control and financial auditing are organised in budgetary and public sector organisations.

The authors show that internal control, as a process of interrelated actions, ensures risk reduction in the course of achieving the desired results of the institution's activities. The level of internal control is assessed during the activities carried out through the Federal Treasury and State (municipal) financial control and internal financial audit. The article describes the procedure for the development of the Regulations on internal Control; reflects the main distinguishing features of internal control and internal financial audit; a classification of violations (risks) of budget (accounting) accounting and reporting has been formed, as well as the procedure for drawing up an audit opinion. The study shows that in order to quickly find problem areas and make management decisions

© Демина И.Д., Кришталева Т.И., 2023

based on the identified factors, it is necessary to strengthen electronic SMART control (controlling), accounting for public finances, and, accordingly, conduct comprehensive scientific research in promising areas. **Methods** of systematisation, comparison, grouping of the information were used in the preparation and writing of the article. The practical significance lies in the application of conclusions and proposals made on the results of the study to improve internal control and audit, which will allow interested users to obtain more reliable and understandable information to make management decisions based on it. The article is intended for a wide range of readers, undergraduate and graduate students dealing with the problems of internal control

Keywords: budgetary area; financial control; internal financial audit; budgetary (accounting) accounting; violations and irregularities (risks); budget reporting; audit opinion

For citation: Demina I.D., Krishtaleva T.I.. Organisation of internal controls and financial audits in the public sector organisations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):45-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-3-45-57

ВВЕДЕНИЕ

Внутренний контроль в организациях бюджетной сферы является необходимым элементом управления, помогающим обеспечивать качественное выполнение задач и достижение целей. Постоянное развитие самого процесса контроля позволяет учреждениям минимизировать риски, своевременно выявлять и устранять нарушения и недостатки в своей деятельности, повышать ее эффективность. В настоящее время ведется большая работа по совершенствованию Бюджетного кодекса, федеральных стандартов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Последний позволяет оценить эффективность контрольных механизмов в учреждении и выявить возможные недочеты и риски, помочь определить области, требующие дополнительных усилий по улучшению и оптимизации рабочих процессов.

Между тем, на практике проблемой нередко становится ситуация, когда сложно понять, что за данные и из какой конкретной информационной системы следует использовать для контрольной деятельности. Чаще всего получение достоверных, понятных сведений обеспечивается внедрением системы SMART-контроля в рамках проекта Минфина России «Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений»¹, что является важным шагом в развитии и совершенствовании внутреннего контроля в организациях, поскольку помогает не только автоматизировать процессы

контроля и анализа результатов (что значительно экономит время и усилия), но и обеспечивает своевременное выявление проблем и недочетов в работе с тем, чтобы принимать необходимые меры для их устранения.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В настоящее время (в соответствии с законодательством) внутренний контроль обязаны проводить все организации бюджетной сферы — это требование закреплено в ст. 19, п. 20, 23 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ² «О бухгалтерском учете», а также в п. 9 «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» Стандарта государственного сектора (СГС) «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»³.

Согласно пп. «е» п. 9 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» субъектом учета утверждаются порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля. Внутренний контроль — это контроль (в том числе внутренний финансовый) совершаемых фактов хозяйственной жизни и внутренних процессов субъекта учета (казенного, бюджетного или автономного учреждения), осуществляемый в це-

¹ Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/?ysclid=liahyf0evl45663457

² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). Ст. 19, п. 20, 23. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lhkc461s6c198444615

³ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 256н (ред. от 30.06.2020) «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»» (зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 № 46517). Пункт 9. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/?ysclid=lhkc6te9qi569491795

лях соблюдения установленных нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На практике оформить порядок организации и проведения внутреннего контроля в бюджетном учреждении можно в виде Положения о внутреннем контроле (далее — Положение). При этом учреждение имеет возможность самостоятельно определить, кем он совершается:

- отдельным сотрудником, чья должность будет именоваться «ревизор»;
- отделом, состоящим из нескольких человек (обычно создается в больших учреждениях, где один сотрудник с задачей по проведению внутреннего контроля справиться не в состоянии) [1].

При разработке Положения в бюджетном учреждении необходимо учитывать вид и сферу деятельности последнего, рекомендации учредителя, объем выполняемых задач и государственного заказа, а также организационную (в том числе финансовую) структуру и др.

Положение о внутреннем контроле, в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, может определять:

- цели, функции (права и обязанности), задачи ревизора (контрольно-ревизионного отдела);
- требования к ревизору (сотруднику контрольно-ревизионного отдела) (уровень образования, стаж, отсутствие судимости и др.);
- мероприятия, совершаемые в ходе контрольной деятельности;
- методы действия ревизора (контрольно-ревизионного отдела) при выполнении возложенных на него функций и задач;
- подчиненность и подотчетность ревизора (руководителя контрольно-ревизионного отдела);
- обязанность ревизора (руководителя контрольно-ревизионного отдела) информировать о выявленных нарушениях руководителя учреждения;
- порядок оформления результатов контрольных мероприятий (может быть приведена форма акта, заполняемая по итогам проверки);
- порядок составления отчетности (отчета) о работе ревизора (контрольно-ревизионного отдела) [1].

Структура Положения о внутреннем контроле

Главные цели и задачи внутреннего контроля бюджетного учреждения. указываются в общей части Положения — их следует распределить по степени приоритетности. Там же можно привести нормативно-правовые акты, на требования которых опирается система внутреннего контроля бюджетного учреждения [2].

Раздел «Организация системы контроля» разрабатывают, исходя из целей и задач; поскольку они влияют на выбор конкретных мероприятий. В нем указывают типы внутреннего контроля, соответствующий им перечень мероприятий, а также правила и методы проведения последних: периодичность; порядок взаимодействия с должностными лицами или подразделениями при проверке [2].

Подробно следует описать процедуры и объекты контрольных мероприятий: например, разбить их на отдельные пункты и в каждом указать непосредственный предмет проверки и последовательность действий. Список объектов лучше вынести в отдельный раздел, отметив, какими документами будут оформлены результаты. Целесообразно зафиксировать порядок утверждения программы проверок (например, приказом руководителя бюджетной организации); если они предусмотрены планом, можно принять форму документа — графика их проведения, содержащего: объект и срок проверки; период, за который она будет проводиться, список ответственных лиц. График можно оформить в самом Положении или утвердить отдельно приказом руководителя.

В разделе объектов контроля и видов контрольных мероприятий прописывают подробный перечень первых. Например, целевое и эффективное использование средств; операции по приносящей доход деятельности; сметные и плановые документы (план ФХД, бюджетная смета, нормы расходов, расчет плановой и нормативной себестоимости); правильность отражения объектов учета; оформление первичных документов и регистров бухгалтерского учета; операции с наличными и безналичными денежными средствами; документы по организации учета, составлению и представлению отчетности. К последним относятся: Положение о комиссии по поступлению и выбытию активов, а также об инвентаризационной комиссии; исполнение договоров и контрактов; плановые документы и от-

четность, отражающие достоверность показателей объемов выполненных работ и оказанных услуг, соответствие данных бухгалтерской, бюджетной, статистической, налоговой и другой отчетности данным учета, а также материальные ценности (полноту оприходования, сохранность и фактическое наличие по данным инвентаризации), обязательства (наличие, причины образования и своевременность погашения задолженности, расчеты с подотчетными лицами, трудовые отношения с сотрудниками, включающие приказы, начисление зарплаты, пособий, соблюдение норм трудового законодательства, план ФХД) [2].

В разделе «Заключительные положения» необходимо определить последовательность внесения в Положение изменений и дополнений. Также можно указать порядок устранения нарушений по результатам контрольных мероприятий, если это не было закреплено в других разделах [2].

ТИПЫ И ПРОЦЕДУРЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ВИДЫ ОТЧЕТНОСТИ

В ходе внутреннего контроля уточняют, соответствуют ли документы требованиям законодательства, сверяют данные, анализируют информацию.

Контрольные процедуры подразделяются на визуальные (проводимые сотрудниками без программных средств), автоматические (выполняемые программой без участия сотрудников) и смешанные (реализуемые сотрудниками с помощью специальных программ, в том числе компьютерных) [3].

После их завершения должен быть оформлен отчет о результатах внутреннего контроля. Порядок его формирования и сроки организации бюджетной сферы могут устанавливать самостоятельно. В отчете, как правило, отражаются выявленные нарушения и недостатки в работе, а также общие результаты.

На практике по окончании контрольной проверки оформляется пояснительная записка с указанием:

- действий по устранению выявленных в ходе внутреннего контроля нарушений и недостатков, причин их возникновения в течение отчетного периода;
- сведений о должностных лицах, в части которых проводилась проверка, мер по повышению их квалификации;
- перечня материалов, направленных в органы внутреннего государственного или муницип-

ального финансового контроля, правоохранительные органы;

- сведений о виновных, привлеченных к ответственности.

По итогам предварительного внутреннего контроля обычно составляется протокол проведения проверки или служебная записка, к которым прикладываются документы с перечнем мероприятий по устранению недостатков и нарушений (если они были выявлены), а также рекомендации по недопущению в дальнейшем подобных ошибок. Результаты обследования в ходе текущего внутреннего контроля оформляются в виде заключения, а итоги ревизии и проверки в рамках последующего внутреннего контроля — в виде акта произвольной формы.

Сведения о результатах контрольных мероприятий бюджетные и автономные учреждения отражают в Пояснительной записке (ОКУД 0503760)⁴, казенные учреждения — в Пояснительной записке (ОКУД 0503160)⁵.

В рамках контрольных мероприятий должностные лица (работники) субъекта учета могут осуществлять такие контрольные действия, как:

- проверка документального оформления факта хозяйственной жизни;
- подтверждение соответствия между объектами внутреннего контроля (сверка данных) или их соответствия установленным требованиям;
- санкционирование операций (подтверждение правомочности совершения операций);
- надзор;
- коммуникация в целях получения достоверной информации об экономической сущности операций хозяйственной жизни для обеспечения ее корректного отражения в бухгалтерском учете;
- мониторинг [регулярное наблюдение за операциями хозяйственной жизни и сбор информации об их выполнении в целях определения их эффективности (результативности)];

⁴ Пояснительная записка к Балансу учреждения (ОКУД 0503760). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7445/928e177a607db61701f5202379deb1c57ae100ad/?ysclid=lhkcztgm9k285657887

⁵ Приказ Минфина России от 28.12.2010 № 191н (ред. от 09.12.2022) «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации». URL: <https://base.garant.ru/12181732/?ysclid=lj6udsla1j728860875>

Таблица 1 / Table 1

**Отличия внутреннего финансового контроля от внутреннего финансового аудита /
Differences between internal financial control and internal financial audit**

Отличительный признак / Distinctive feature	Внутренний финансовый контроль / Internal financial control	Внутренний финансовый аудит / Internal financial audit
Кто проводит	Все должностные лица, отвечающие за бюджетные процедуры (осуществляют самоконтроль, контроль по подчиненности, смежный контроль)	Подразделение либо уполномоченное лицо внутреннего финансового аудита: ГРБС, ГАДБ, ПБС, ГАИФДБ, РБС, АДБ, АИФДБ
Цель проверки	Проверить правильность бюджетных процедур, в том числе учета и отчетности, для выявления и своевременного устранения нарушений	Проанализировать, как организуются и исполняются бюджетные процедуры, в том числе ведется учет и формируется отчетность. Составить предложения по улучшению финансового состояния; проверить качество финансового менеджмента; достоверность бюджетной отчетности; оценить систему внутреннего контроля
Результаты проверки	Не допустить или своевременно устранить допущенные нарушения, ошибки и недостатки	Сформировать аудиторское заключение с предложениями оптимизировать бюджетные процедуры
Ответственность	Не установлена	При выявлении неустраняемых нарушений и их виновников информацию об этом направлять руководству учреждения

Источник / Source: составлено авторами / developed by the authors.

- контроль фактического наличия и состояния объектов бухгалтерского учета;
- иные контрольные действия, предусмотренные документами учетной политики.

В целях недопущения нарушений в финансовой деятельности или устранения тех, которые уже имеются, внутренний финансовый контроль осуществляют все организации бюджетной сферы. В настоящее время существует достаточная обширная регламентирующая его проведение нормативная база, рассмотренная в статье С. В. Головина [4], а вопросы развития современной концепции внутреннего контроля подробно изложены в работе И. Д. Деминой и Е. Н. Домбровской [5].

Проблемы формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы анализируются в статье Д. А. Ендовицкого, С. В. Головина, Н. Э. Спиридонова [6]; вопросы организации внутреннего финансового контроля и аудита в вузах рассмотрены Д. А. Ендовицким и Ю. И. Бахтуриной [7]. Достаточно подробно виды, подготовка и проведение внутреннего (в том числе финансового) контроля изложены И. И. Кучеровой, Н. А. Поветкиной, Н. Е. Абрамовой и др.

[8], а также И. Е. Мизиковским, Т. С. Масловой, Т. Ю. Дружиловской и др. [9].

Различиям между внутренними финансовыми контролем и аудитом посвящены научные статьи Т. С. Масловой [10] и О. Е. Качковой [11].

В настоящее время Федеральным стандартом «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» цель внутреннего финансового аудита определена как анализ порядка организации и осуществления бюджетных процедур, разработка предложений по улучшению финансового состояния, повышению качества финансового менеджмента бюджетного учреждения⁶. Сами же основные отличия внутреннего финансового контроля от внутреннего аудита представлены в табл. 1.

⁶ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»». (Зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 № 56863). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/afaa34abb253e810ae8b7279fb547d20851fbb37/?ysclid=lhkd3fpyk0997406662

Внутренний финансовый аудит: объекты и особенности проведения

Внутренний финансовый аудит проводят учреждения и органы власти, занимающиеся планированием и исполнением бюджета, бюджетным учетом и составляющие бюджетную отчетность (администраторы и главные администраторы бюджетных средств, подведомственные им казенные учреждения, а также централизованные бухгалтерии).

Бюджетные и автономные учреждения внутреннего финансового аудита проводить не обязаны, так как они не являются участниками бюджетного процесса. Исключения возможны в случае, если учреждение данного типа (к примеру, в области науки, образования, культуры и здравоохранения) наделено полномочиями главного администратора бюджетных средств и финансируется за счет расходов бюджета. В ходе внутреннего финансового аудита также осуществляется тестирование системы внутреннего контроля бюджетного учреждения [12].

Внутреннему финансовому аудиту обычно подвергается централизованная бухгалтерия, для чего выбирают одну из четырех организационных форм аудита — создают специальное подразделение, проводят упрощенный аудит или передают полномочия по аудиту главному администратору либо другому специалисту [3].

Принимая решения о форме внутреннего финансового аудита, следует руководствоваться такими характеристиками субъекта контроля, как: степень его обеспеченности трудовыми, временными, материальными и финансовыми ресурсами; возможность создания отдельной штатной единицы для проведения аудита. Информация о выявленных бюджетных рисках, а также их причинах и возможных последствиях реализации; количестве однотипных операций по выполнению бюджетных процедур, в отношении которых не выявлены бюджетные риски или не устранены их причины; результатах проведения госорганами контрольных мероприятий, а также данные об обнаруженных типовых нарушениях включаются в отчет о результатах мониторинга качества финансового менеджмента.

На основании аудиторских мероприятий определяют, имеются ли факты, влияющие на достоверность бюджетной отчетности, составленной централизованной бухгалтерией [3]: полностью ли попадает в первичные документы информация

о фактах хозяйственной жизни учреждения или госоргана; правильно ли сформированы документы; нет ли нарушений в процедуре передачи в ЦБ документов, сведений и данных; правильно ли проводится инвентаризация; достоверна ли информация в пояснительной записке, соблюдена ли полнота и нейтральность; каковы методы осуществления внутреннего контроля.

Для унификации понимания и единообразия проведения всех названных мероприятий Минфином России разработаны и размещены на своем официальном сайте Методические рекомендации по организации внутреннего финансового аудита⁷. Перечень основных нарушений (рисков) организации бюджетного (бухгалтерского) учета учреждениями бюджетной сферы представлен в *табл. 2*.

Типичные и значимые нарушения, выявленные за 2022 г. в ходе проверок, приведены Минобрнауки РФ в информационном письме от 24.03.2023⁸:

- учреждения занимались приносящей доход деятельностью, не предусмотренной уставом;
- заключали крупные сделки без одобрения учредителя;
- не вносили поправки в показатели плана ФХД при подтверждении учредителем потребности использования остатка средств или изменении объемов планируемых поступлений;
- не отражали в бухгалтерском учете сумму соглашения, заключенного на предоставление средств субсидии на выполнение госзадания;
- неэффективно использовали денежные средства на приобретение оборудования в рамках реализации программ развития учреждения;
- неправомерно привлекали соисполнителей к выполнению государственного задания в отсутствие предоставления учредителю соответствующей информации, заполненной в системе «Электронный бюджет»;
- проверяющие проводят инвентаризацию расчетов с контрагентами, в ходе которой уста-

⁷ Письмо Минфина России от 28.04.2023 № 02–10–13/40269 «О направлении Методических рекомендаций по организации внутреннего финансового аудита». URL: <https://legalacts.ru/doc/pismo-minfina-rossii-ot-28042023-n-02-10-1340269-o-napravlenii/?ysclid=libafersa49288523>

⁸ Министерство науки и высшего образования Российской Федерации. Письмо от 24.03.2023 № мн-22/497-дп «О наиболее типичных и значимых нарушениях, выявленных за 2022 г. в ходе проверок деятельности организаций, подведомственных Минобрнауки России». URL: https://rulaws.ru/acts/Pismo-Minobrnauki-Rossii-ot-24.03.2023-N-MN-22_497-DP/?ysclid=lj41bnyfv9263279788

навливают правильность и обоснованность сумм дебиторской и кредиторской задолженности. Инвентаризация позволяет выявить в отчетности государственного учреждения искажение показателей дебиторской и кредиторской задолженности, однако в отчетности не должно быть показателей по этим видам задолженности от юридических лиц, которых нет в ЕГРЮЛ.

Возвращаясь к поднятым вопросам, заметим, что по итогам аудита достоверности годовой отчетности руководитель аудиторской группы обязан составить заключение с отражением информации о степени надежности внутреннего финансового контроля; фактах или признаках, которые оказывают или могут оказать влияние на достоверность бюджетной отчетности и порядок ведения бюджетного учета.

Аудиторы оценивают организацию системы внутреннего контроля и контрольных процедур, что необходимо для определения эффективности построения контрольной деятельности: есть ли регламенты контроля, избыточные или дублирующие процедуры; как анализируются результаты и даются рекомендации по исправлению нарушений. Для анализа системы внутреннего финансового контроля аудиторы наблюдают за контрольными процедурами; изучают документы, в которых отражены результаты контроля. Выборочно проверяют, есть ли ошибки или недостатки в операциях, прошедших стадию контроля.

В рамках аудита анализируется организация бюджетных процедур учета и отчетности, для чего осуществляется проверка наличия, актуальности и достаточности локальных актов, регулирующих ведение учета и составление отчетности, выявляются риски искажения бюджетной отчетности, т.е. события, негативно влияющие на качество учета, а также составление, представление и утверждение отчетности.

Все правила выявления и оценки рисков раскрыты в приложении № 1 к Стандарту «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности», утвержденному приказом Минфина от 01.09.2021 № 120н⁹.

⁹ Приказ Минфина России от 01.09.2021 № 120н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта вну-

тренированного финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.09.2021 № 65208) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/?ysclid=lhkdhzctp9682057053

Уровень бюджетных рисков на практике принято оценивать по двум критериям:

- вероятность допущения ошибки — аудитор анализирует события, которые могут негативно повлиять на бюджетные процедуры. Например, учреждение не в состоянии оплатить услуги по контракту из-за недофинансирования; не отразило информацию по показателям в бюджетной отчетности либо отразило, но с нарушением единой методологии учета и отчетности;

- степень влияния или существенность ошибки — уровень негативного воздействия события на результат внутренней бюджетной процедуры. Значение каждого критерия риска оценивают как низкое, среднее или высокое [3].

По итогам проверки лицо, возглавляющее аудиторскую группу, подписывает заключение и предоставляет его руководителю учреждения или главному администратору. Такие правила установлены в п. 15 Стандарта «Принципы и задачи финансового аудита»¹⁰; п. 4, 5, 12, 13–30 Стандарта «Аудит бюджетной отчетности»¹¹ и приложениях № 1 и 2 к нему.

В рамках внутреннего финансового аудита оцениваются:

- деятельность должностных лиц учреждения (подразделения) по достижению целей данного госоргана (учреждения), оказанию госуслуг или работ, выполнению государственных или муниципальных функций;
- показатели выполнения бюджетных процедур и экономности бюджетных средств.

тренированного финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.09.2021 № 65208) URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/?ysclid=lhkdhzctp9682057053

¹⁰ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н (ред. от 01.09.2022) «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»» (зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 № 56863). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/afaa34abb253e810ae8b7279fb547d20851fbb37/?ysclid=lhkdrkt2im965570483

¹¹ URL: <https://consaltika.ru/novosti/889-minfin-utverdil-standart-vnutrennego-finansovogo-audita-byudzhethnoj-otchetnosti?ysclid=lhkdvxi0h5855393301>

Таблица 2 / Table 2

**Нарушения (риски) организации и ведения бюджетного (бухгалтерского) учета
в учреждениях бюджетной сферы / Violations (risks) of the organisation and maintenance
of budgetary (accounting) accounting in public sector organizations**

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
1. Нарушения при организации бюджетного бухгалтерского учета	
Отсутствие утвержденной в установленном порядке учетной политики	Статьи 7, 8, 29 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ)
1.2. Ненадлежащее обеспечение подведомственных участников бюджетного процесса указаниями по вопросам организации бюджетного учета в связи с отраслевыми особенностями функциональной деятельности подведомственных участников бюджетного процесса	Статьи 7, 8, 29 Закона № 402-ФЗ
1.3. Нарушение требований организации ведения бухгалтерского учета	Статья 7 Закона № 402-ФЗ; пункты 4, 10, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 6.10.2008 № 106н; пункт 6 Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 № 157н (далее – Инструкция № 157н); иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
1.4. Нарушение требований, предъявляемых к применению правил ведения бюджетного (бухгалтерского) учета и составления бюджетной (бухгалтерской) отчетности, утвержденных уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и ЦБ РФ	Статьи 20, 21, ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ; пункт 1 Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Минфина № 33н (далее – Инструкция № 33н); пункты 3, 11, 53, 127, 214, 351 Инструкции № 157н; пункт 139 Инструкции по применению плана счетов бюджетного учета, утвержденной 01.12.2010 (далее – Инструкция № 162н); пункт 8 Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 16.12.2010 № 174н (далее – Инструкция № 174н); пункт 20 Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (далее – Инструкция № 191н); пункт 6.3 Указаний Центрального банка Российской Федерации от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее – Указания Банка России № 3210-У); пункты 10, 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» (далее – Положение № 92н); раздел 6 Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 94н)

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
2. Нарушения бюджетного (бухгалтерского) учета	
2.1. Искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении	Часть 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ; пункт 9 Инструкции № 33н; пункты 3, 4 Инструкции № 162н; пункты 2.1, 3, 7 Инструкции № 191н; пункт 2 Инструкции № 174н; Инструкция № 157н; пункты 17, 68 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н (далее – Федеральный стандарт № 256н); пункт 13 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденного приказом Минфина России от 29.06.2018 № 146н
2.2. Регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бюджетного (бухгалтерского) учета в регистрах бюджетного (бухгалтерского) учета	Часть 1 ст. 9, ч. 2 ст. 10 Закона № 402-ФЗ; абзац второй, пятый п. 3 Инструкции № 157н; пункты 5, 11, 14, 18, 21, 30, 35, 38, 40, 41.1, 41.2, 77, 78, 79, 83, 85, 101, 119, 120, 123 Инструкции № 162н;
2.3. Ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета	Статьи 158, 162, 264.1, 264.2 БК РФ; Закон № 402-ФЗ; приказ Минфина № 162н; приказ Минфина № 157н; приказ Минфина № 191н
2.4. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бюджетного (бухгалтерского) учета	Пункт 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ; пункты 3, 10, 11 Инструкции № 157н; пункты 2, 111.1 Инструкции № 162н; пункты 7, 166–170, 173 Инструкции № 191н; пункты 10, 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000» (далее – Положение № 92н); пункт 27 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»
2.5. Нарушение требований организации хранения документов бухгалтерского учета в течение установленных сроков хранения таких документов	Статья 29 Закона № 402-ФЗ; пункт 14 Инструкции № 157н; пункты 98–101 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34н)
2.6. Несоблюдение методологии применения плана счетов бюджетного (бухгалтерского) учета, порядка отражения операций по исполнению бюджета (за исключением нецелевого использования средств)	Пункт 2 ст. 264.1 БК РФ; пункт 5 ч. 3 ст. 21 Закона № 402-ФЗ; пункты 3, 6, 21, 21.1, 21.2, 22, 35, 37, 48, 50, 54, 63, 64, 68, 74, 82, 88, 114, 138, 151.6, 199, 204, 217, 221, 235, 236, 256, 281, 282, 311, 314 Инструкции № 157н; пункты 2, 3, 7, 12, 16, 38, 129, 137, 142, 148, 150 Инструкции № 162н; пункт 2 Инструкции № 174н; преамбула Инструкции № 94н; иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
2.7. Несвоевременное отражение в бюджетном (бухгалтерском) учете фактов хозяйственной жизни (результатов операций), не приведших к недостоверности бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Пункт 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ; пункты 4.5, 4.6, 5, 5.1, 5.3, 6–6.5 указаний Банка России № 3210-У; иные нормативные правовые акты, устанавливающие порядок отражения в бюджетном (бухгалтерском) учете фактов хозяйственной жизни (результатов операций)
2.8. Неведение, отсутствие реестра закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов	Пункт 1 ст. 73 БК РФ

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Нарушение / Violation	Нормативная база / Regulatory framework
2.9. Отсутствие обязательных сведений в реестре закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов	Пункт 2 ст. 73 БК РФ
3. Нарушения (риски) при оформлении первичных документов	
3.1. Нарушение требований, предъявляемых к оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами, в том числе отсутствие первичных учетных документов	Статья 9 Закона № 402-ФЗ; абзац 9 Раздела «Табель учета использования рабочего времени (код формы 0504421)», абз. 3 Раздела «Извещение», абз. 4 раздела «Бухгалтерская справка» Методических указаний по применению форм первичных учетных документов и формированию регистров бухгалтерского учета органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями
3.2. Отсутствие обязательных реквизитов документов, заверяющих штампов и подписей ответственных исполнителей	Статья 9 Закона № 402-ФЗ; приложение № 4, п. 2 приложения № 5 к приказу Минфина № 52н; п. 11, 19 Инструкции № 157н; Указания по применению и заполнению форм, утвержденные постановлением Госкомстата РФ № 78; иные нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти
4. Нарушения (риски) при формировании регистров бухгалтерского учета	
4.1. Нарушение требований, предъявляемых к регистру бухгалтерского учета	Нарушение требований, предъявляемых к регистру бюджетного (бухгалтерского) учета, в том числе отсутствие регистров бюджетного (бухгалтерского) учета
5. Нарушения (риски) при организации и проведении инвентаризации активов и обязательств	
5.1. Нарушение требований, предъявляемых к проведению инвентаризации активов и обязательств, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации определенным экономическим субъектом	Нормативные правовые акты, устанавливающие требования, предъявляемые к проведению инвентаризации активов и обязательств, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации
5.2. Несоответствие фактического наличия материальных ценностей данным бухгалтерского учета	Статья 264.1, Бюджетного кодекса РФ, ст. 11 Закона № 402-ФЗ
6. Нарушения при работе с денежной наличностью и ведении кассовых операций и требований об использовании специальных банковских счетов	
6.1. Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов	Пункты 2–4, 6 указаний Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» (применяется к правоотношениям, возникшим до 26.04.2020); пункт 1 указаний Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов»; пункты 2–4.1, 4.3–5.1, 5.3–6.5 указаний Банка России № 3210-У; пункт 16 приказа Минфина РФ от 06.06.2008 № 56н «Об утверждении Порядка завершения операций по исполнению федерального бюджета в текущем финансовом году»; пункт 167 Инструкции № 157н
6.2. Превышение лимита остатка наличных денежных средств в кассе	Пункт 2 указаний Банка России № 3210-У
Прочее	

Источник / Source: составлено авторами / developed by the authors.

Цель оценки — улучшение качества выполнения должностными лицами своих рабочих обязанностей, выработка предложений по повышению результативности и экономности использования бюджетных полномочий (оценивается исполнение бюджетных полномочий во взаимосвязи с результатами мониторинга) и бюджетных процедур; определяется влияние ПО на результат последних; формируются рекомендации по усовершенствованию процессов, предотвращению недостатков и нарушений, повышению качества бюджетных полномочий, их разграничению; усовершенствованию информационного взаимодействия; рассматриваются результаты исполнения решений должностных лиц; оцениваются экономность и результативность использования бюджетных средств с учетом принципа эффективности их использования [3].

По результатам проверки составляется аудиторское заключение, в котором прописываются выявленные нарушения или недостатки и предложения по их устранению; отмечается, насколько эффективен внутренний финансовый контроль; описываются бюджетные риски и предлагаются варианты их минимизации. Полный перечень информации, которую должно содержать заключение, содержится в п. 4 Стандарта «Реализация результатов внутреннего финансового аудита»¹².

Практика показала, что необходимо перестраивать систему контроля и в том числе максимально уходить от использования бумажных носителей. Большие возможности в плане представления процедур планирования, учета, отчетности в цифровом формате и интеграции этих данных со смежными информационными системами заложены в электронном SMART-контроле (контрол-

линге). Его внедрение создает основу для нового типа взаимодействия между органом и объектами контроля в виде консультаций и рекомендаций по улучшению деятельности учреждения.

Электронный SMART-контроль не заменит финансовый контроль. SMART — это онлайн-анализ и проверка рискориентированных учреждений. Пользователями системы SMART-контроля будут:

- органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля;
- органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля;
- подразделения внутреннего финансового аудита;
- учреждения.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование показало необходимость постоянного совершенствования организации и проведения внутреннего контроля в учреждениях бюджетной сферы в силу непрерывно изменяющейся и развивающейся нормативной базы как в этой области, так и в части внутреннего финансового контроля и аудита. Рост государственных трат, что связано с текущей политической обстановкой, вынуждает соответствующие структуры усиливать контроль за расходованием бюджетных средств, в том числе посредством электронного SMART-контроля (контроллинга).

Научные исследования в этой области направлены в первую очередь на оптимизацию процедур и методов контроля, выявление зон повышенных рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, повышение достоверности ведения бухгалтерского учета. Поэтому предлагаем:

- четко закрепить в соответствующих нормативных документах структуру Положения по организации внутреннего контроля государственного учреждения;
- разработать силами соответствующих министерств и ведомств и утвердить перечень показателей эффективности работы государственных учреждений; сформировать критерии для оценки рисков, сопутствующих их деятельности.

¹² Приказ Минфина России от 22.05.2020 № 91н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Реализация результатов внутреннего финансового аудита». URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130291-prikaz_minfina_rossii_ot_22.05.2020__91n_ob_utverzhdenii_federalnogo_standarta_vnutrennego_finansovogo_audita_ryealizatsiya_rezultatov_vnutrennego_finansovogo_audita&ysclid=libboh3f11572611907

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Семенов С. Организация и обеспечение внутреннего контроля в учреждении. *Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений*. 2023;(2):18–25.
2. Кришталева Т.И. Организация и этапы проведения внутреннего финансового аудита бюджетных учреждений. *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2020;(6):21–31.

3. Гусева Н. М. Аудиторское мероприятие по подтверждению достоверности отчетности. *Бюджетный учет*. 2021;12(204):50–57.
4. Головин С. В. Нормативное регулирование финансового контроля государственных учреждений: актуальные вопросы и пути развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(6):653–666.
5. Демина И. Д., Домбровская Е. Н. Развитие современной концепции внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях. *Аудит*. 2017;(12):17–22.
6. Ендовицкий Д. А., Головин С. В., Спиридонова Н. Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;(5):21–28.
7. Ендовицкий Д. А., Бахтурина Ю. И. К вопросу об организации внутреннего финансового контроля и аудита в вузах. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(6):608–623.
8. Кучеров И. И., Поветкина Н. А., Абрамова Н. Е., Акопьян О. А. и др. Контроль в финансово-бюджетной сфере. Кучеров И. И., Поветкина Н. А., ред. М.: Контракт; 2016. 320 с.
9. Мизиковский И. Е., Маслова Т. В., Дружиловская Т. Ю., Дружиловская Э. С., Баженов А. А. Формирование учетно-контрольного пространства организаций государственного (муниципального) сектора управления: теоретико-методологический аспект. Монография. Н. Новгород: ННГУ им. Н. И. Лобачевского; 2016. 236 с.
10. Маслова Т. В. Основы организации внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2021;(22):15–24.
11. Качкова О. Е. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях. Монография. М.: Русайнс; 2016. 226 с.
12. Демина И. Д., Кришталева Т. И. Оценка внутреннего контроля в ходе внутреннего финансового аудита государственных (муниципальных) учреждений. *Аудит*. 2020;(6):12–17.

REFERENCES

1. Semenov S. Organization and provision of internal control in the institution. *Revizii i proverki finansovo-khozyaistvennoi deyatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii = Audits and inspections of financial and economic activities of state (municipal) institutions*. 2023;(2):18–25. (In Russ.).
2. Krishtaleva T. I. Organization and stages of internal financial audit of budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchët i nalogooblozhenie v byudzhetykh organizatsiyakh = Accounting and taxation in budgetary organizations*. 2020;(6):21–31. (In Russ.).
3. Guseva N. M. Audit event to confirm the reliability of financial statements. *Byudzhetyi uchët = Budgetary accounting*. 2021;12 (204):50–57. (In Russ.).
4. Golovin S. V. Regulatory regulation of financial control of state and public and institutions: current issues and ways of development. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International accounting*. 2021;24(6):653–666. (In Russ.).
5. Demina I. D., Dombrovskaya E. N. Development of the modern concept of internal control in state (municipal) institutions. *Audit = Audit*. 2017;(12):17–22. (In Russ.).
6. Endovitsky D. A., Golovin S. V., Spiridonova N. E. Features and peculiarities of the formation of the internal control system in budgetary institutions of the social sphere. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2020;(5):21–28. (In Russ.).
7. Endovitsky D. A., Bakhturina Yu. I. On the issue of organisation of internal financial control and audit in universities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2021;24(6):608–623. (In Russ.).
8. Kuchеров I. I., Povetkina N. A., Abramova N. E., Akopyan O. A. at al. Control in the financial and budgetary sphere: A scientific and practical manual. Kuchеров I. I., Povetkina N. A., eds. Moscow: Contract; 2016. 320 p. (In Russ.).
9. Mizikovskiy I. E., Maslova T. V., Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S., Bazhenov A. A. Formation of accounting and control space of organizations of the state (municipal) management sector: theoretical

- and methodological aspect. A Monograph. Nizhny Novgorod: Publishing House of N.I. Lobachevsky National Research University; 2016. 236 p. (In Russ.).
10. Maslova T.V. Fundamentals of the organization of internal financial control in budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2021;(22);15–24. (In Russ.).
 11. Kachkova O.E. Scientific rationale and substantiation and subsequent development of practical approaches to the organization and conduct of internal financial control in state (municipal) institutions. A monograph. Moscow: Rusains; 2016. 226 p. (In Russ.).
 12. Demina I.D., Krishtaleva T.I. Evaluation of internal control during the internal financial audit of state (municipal) institutions. *Audit = Audit*. 2020;(6):12–17. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ирина Дмитриевна Демина — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Irina D. Demina — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>

IDDemina@fa.ru

Таисия Ивановна Кришталева — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Taisiya I. Krishtaleva — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-4297-5917>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

TIKrishtaleva@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 05.05.2023; после рецензирования 11.06.2023; принята к публикации 26.06.2023.

The article was submitted on 05.05.2023; revised on 11.06.2023 and accepted for publication on 26.06.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.