

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-4-73-85
УДК 004.451.26;65.012.7(045)
JEL I23, M42, D81

Методические аспекты планирования внутренних риск-ориентированных проверок финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений высшего образования

Е.И. Горлова

Воронежский государственный технический университет, Воронеж, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются организационно-методические аспекты процесса планирования внутренних проверок финансово-хозяйственной деятельности (далее – ФХД) бюджетных учреждений высшего образования с применением риск-ориентированного подхода. В работе даны авторские трактовки понятий «финансово-хозяйственная деятельность вузов» и «финансово-хозяйственный процесс», выработаны критерии оценки вероятности и существенности последствий нарушений в ФХД вузов и признаки, по которым их можно определить. Также обсуждается проблема установления ресурсозатратности каждой внутренней проверки и необходимого количества ресурсов для их проведения в рамках последующего контроля. Автором представлена общая схема реализации процесса планирования внутренних проверок ФХД на основе риск-ориентированного подхода, который позволяет достичь оптимального соотношения между доступными организации ресурсами и целями, заключающимися в охвате контрольными мероприятиями наиболее рискованных объектов. **Целью** исследования является разработка методических аспектов планирования внутренних проверок ФХД отечественных вузов на основе риск-ориентированного подхода. В ходе работы использовались такие общенаучные **методы** познания, как анализ, систематизация и обобщение. **Результаты** исследования предназначены для представителей научного сообщества и специалистов-практиков, занимающихся вопросами организации внутреннего финансового контроля и аудита в бюджетных учреждениях высшего образования. **Ключевые слова:** внутренний контроль; внутренние проверки; планирование; риск-ориентированный подход; финансово-хозяйственный процесс; бюджетные учреждения высшего образования

Для цитирования: Горлова Е.И. Методические аспекты планирования внутренних риск-ориентированных проверок финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений высшего образования. *Учет. Анализ. Аудит.* 2025;12(4):73-85. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-4-73-85

ORIGINAL PAPER

Methodological Aspects of Planning Internal Risk-Oriented Audits of Financial and Economic Activities of Budgetary Institutions of Higher Education

E.I. Gorlova

Voronezh State Technical University, Voronezh, Russian Federation

ABSTRACT

The article considers organisational and methodological aspects of the process of planning internal audits of financial and economic activities (hereinafter referred to as FEA) of budgetary institutions of higher education using a risk-based approach. The article provides the author's personal interpretations of the concepts of "financial and economic activities of universities" and "financial and economic process", developed criteria for assessing the probability and significance of the consequences of violations in the FEA of universities and identifies the signs by which this can be determined. The article also envisages the problem of establishing the resource intensity of each internal audit and the necessary amount

© Горлова Е.И., 2025

of resources for their implementation within the framework of subsequent control. The author presents a general scheme for implementing the process of planning internal audits of financial and economic activities based on a risk-oriented approach, which allows achieving an optimal balance between the resources available to the organisation and the objectives of covering the most risky objects with control measures. **The aim** of the study is to develop methodological aspects of planning internal audits of the financial and economic activities of domestic universities based on a risk-oriented approach. In the course of the work, the author applies such general scientific **methods** of cognition as analysis, systematisation and generalisation. **The results** of the study can be used by representatives of the scientific community and practitioners involved in the organisation of internal financial control and audit in budgetary institutions of higher education.

Keywords: internal control; internal audits; planning; risk-based approach; financial and economic process; budgetary institutions of higher education

For citation: Gorlova E.I. Methodological aspects of planning internal risk-oriented audits of financial and economic activities of budgetary institutions of higher education. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2025;12(4):73-85 (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-4-73-85

ВВЕДЕНИЕ

На территории Российской Федерации в законодательном порядке¹ установлена обязанность осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни всеми экономическими субъектами. Наряду с предварительным и текущим предусматривается необходимость ведения последующего внутреннего контроля², где одной из основных форм его реализации выступают внутренние проверки.

В соответствии с проводимой в 2016–2024 гг. полномасштабной реформой системы контроля и надзора³ Министерством науки и высшего образования Российской Федерации были доведены до подведомственных организаций официальные рекомендации⁴ по организации и осуществлению внутреннего контроля. Они направлены на оптимизацию процесса контрольной деятельности, в том числе за счет внедрения риск-ориентированного подхода, предполагающего своевременное выявление

ние вузами зон риска и принятие необходимых мер по устранению нарушений и их предупреждению в дальнейшей деятельности. Положительный опыт применения указанного подхода⁵ в деятельности таких структур, как ФНС России, Росфинмониторинг, Роструд, МЧС России, Роспотребнадзор, ФМБА, Росатом позволяет считать обоснованным его внедрение при организации внутрихозяйственного контроля в бюджетных учреждениях высшего образования.

Согласно перечню, опубликованному на официальном сайте Минобрнауки России⁶, в 2024 г. среди подведомственных Минобрнауки России организаций 237 относятся к сфере высшего образования. Всего же в стране функционируют 497 государственных и муниципальных и 227 частных организаций, реализующих программы высшего профессионального образования. Несмотря на то, что вузы имеют свою отраслевую, организационную, структурную специфику деятельности, для каждого из них актуален вопрос о порядке осуществления внутреннего контроля ФХД.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Процесс управления бюджетными учреждениями высшего образования сопряжен с достаточно высоким уровнем риска нарушений требований, предусмотренных нормативно-правовыми и иными актами, регламентирующими работу отечественных вузов [1]. Выявление подобных рисков и своевременное принятие ряда мер, направленных на

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=m5v0ah0dae321241431

² Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/?ysclid=m69b574pbr265849831

³ Паспорт приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» (приложение к протоколу президиума Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и приоритетным проектам от 21.12.2016 № 12) (ред. от 30.05.2017). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_222109/

⁴ Письмо Минобрнауки России от 23.12.2019 № МН-22/914 «О направлении Методических рекомендаций». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=787624#oNM4dYU 2R 6rsFOUo1>

⁵ Аналитическая записка «Обмен лучшими практиками применения риск-ориентированного подхода и оценки эффективности в контрольно-надзорной деятельности». URL: <http://council.gov.ru/media/files/gtkIAMYBVIAJpDC 70 62HYNsALJK3plAx.pdf>

⁶ Перечень подведомственных организаций Минобрнауки России. URL: <https://minobrnauki.gov.ru/about/podvedomstvennye-organizatsii/>

их устранение, минимизацию и предотвращение в будущей деятельности организации, не только способствует обеспечению ее эффективного и стабильного функционирования, но и позволяет избежать санкций со стороны контрольно-надзорных органов.

За последнее время был опубликован ряд исследований, посвященных особенностям применения риск-ориентированного подхода во внутреннем государственном финансовом контроле и при планировании проверок контрольно-надзорными органами, а также анализу российской и международной методологии государственного аудита при проведении контрольных проверок [2–5].

Однако в научной литературе относительно немного исследований, затрагивающих тему внедрения риск-ориентированного подхода при организации и ведении внутреннего контроля на уровне отдельных организаций. Среди них автор выделяет статьи Е.Н. Макаренко и С.А. Булгакова [6], а также Т.А. Земцова и М.А. Сорокина о подходах к планированию внутренних аудиторских проверок на основе оценки рисков [7, 8]. Заслуживает внимания работа И.А. Астраханцева, А.С. Кутузова, А.А. Хомякова и Х.А. Ахматова, в которой анализируется содержание концепции риск-ориентированного внутреннего контроля в высших учебных заведениях [9].

Автор поддерживает мнение Д.А. Ендовицкого, С.В. Головина и Н.Э. Спиридоновой, высказанное в рамках исследования особенностей формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы, о том, что риск-ориентированный подход является более предпочтительным вариантом, по сравнению с традиционным [10]. Так, переход от методики ведения контроля, основанной на стремлении максимального охвата подконтрольных объектов контрольными мероприятиями, к риск-ориентированному подходу, при котором фокус внимания смещается на объекты с повышенным риском нарушений, способствует достижению следующих целей:

- обеспечение условий пропорциональности интенсивности контрольных действий и рисков возникновения нарушений в ФХД организации;
- концентрация усилий на объектах повышенного риска и снижение расхода времени на проверку объектов, где риск возникновения нарушений понижен;
- улучшение качества функционирования систем и процессов в ФХД организации вследствие своевре-

менного обнаружения и устранения рисков нарушений, предупреждение их повторного возникновения, профилактика новых рисков;

- повышение мотивации должностных лиц и подразделений к соблюдению нормативных требований в процессе их деятельности, а также к увеличению эффективности управления ресурсами организации.

Ключевую роль в системе внутреннего контроля занимает грамотное планирование мероприятий: при первом взаимодействии ревизоров (аудиторов) с организацией на это может уйти больше 20% общего времени проверки или 5–10%, если члены комиссии уже знакомы с деятельностью компании [11].

Авторами: Д.А. Кирьяновым, М.Р. Камалтдиновым, М.Ю. Цинкер, В.М. Чигвинцевым, С.В. Бабиной для планирования проверок органами Роспотребнадзора был предложен алгоритм в виде математической модели, основанный на процедуре пошагового включения хозяйствующих субъектов в план проверок, начиная с тех, которым присвоен наивысший класс опасности, до исчерпания фонда рабочего времени [12]. В статье А.П. Сатина, К.Г. Бурлаченко, С.В. Репина рассматриваются особенности планирования контрольно-надзорных мероприятий ГУ МЧС, а также процесс оценки опасности объектов защиты, позволяющий минимизировать суммарное время проведения проверок [13]. Методика планирования мероприятий во внутреннем государственном финансовом контроле, подразумевающая анализ формальных и неформальных источников информации, предлагается профессиональным аудитором Д.А. Петуховым [14].

Изучение подобных публикаций, представленных в открытых источниках, а также практического опыта использования риск-ориентированного подхода при планировании контрольных мероприятий государственными (муниципальными) органами, наделенными контрольно-надзорными функциями, дает возможность предположить, что он будет оптимален и на уровне отдельных организаций, в частности вузов.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Особенности планирования внутренних проверок ФХД вузов на основе риск-ориентированного подхода

В нашей стране в официальных документах термин «риск-ориентированный подход», включающий выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения контрольных мероприятий в зависимости от отнесения объекта к опреде-

ленной категории риска либо определенному классу (категории) опасности, стал применяться с 2008 г.⁷

Планирование деятельности государственных (муниципальных) контрольно-надзорных органов базируется на положении о том, что риски идентифицированы и оценены, а любой подконтрольный объект может быть классифицирован в зависимости от уровня присущего ему конкретного риска. При этом определяется, какие контрольные мероприятия, когда и в каком объеме будут проводиться на подконтрольном объекте.

Иначе обстоят дела с внутрихозяйственным контролем. До фактического проведения проверки весьма затруднительно определить риски, свойственные конкретному объекту, — возможно оценить лишь его самого как источник риска нарушений. Сравнение процесса реализации риск-ориентированного подхода при планировании контрольных мероприятий во внешнем и внутреннем контроле представлено на *рис. 1*.

Основные принципы формирования системы планирования внутренних проверок ФХД бюджетных учреждений высшего образования

Риск-ориентированный подход предполагает планирование внутренних контрольных мероприятий для поддержания баланса между поставленными перед контролерами целями и ресурсами, доступными для их достижения. Для проведения контрольных мероприятий требуются наличие квалифицированного персонала, финансовые возможности для оплаты командировочных расходов в случае выездных проверок, время для качественной проверки материала, техническое и программное оснащение, доступ к информационным ресурсам и пр.

Автором предлагается методика, где расчет максимально возможного количества плановых проверок в соответствующем временном периоде базируется на результатах сопряженного анализа, который производится путем соотношения трудоемкости (или ресурсозатратности, в случае, если во внимание принимаются финансовый и информационные фак-

торы) одной проверки и имеющихся у организации ресурсов на проведение контрольных мероприятий. Такой подход предопределяет систему внутренних проверок, в основе которой лежит процедура последовательного включения в план объектов, имеющих наиболее высокий уровень риска нарушений, до исчерпания ресурсов организации на проведение контрольных мероприятий с учетом трудоемкости (ресурсозатратности) каждой проверки (*рис. 2*).

Отправной точкой выстраивания системы планирования контрольных мероприятий следует считать определение сферы деятельности организации, подлежащей контролю, то есть установление «границ интересов». Так, система внутрихозяйственного контроля вузов может учитывать качество образовательных услуг, соблюдение требований безопасности на рабочих местах, трудового распорядка и пр. В нашем случае речь идет о внутреннем контроле ФХД организации, что требует более четкого понимания самого термина «финансово-хозяйственная деятельность».

В качестве следующего этапа формирования системы планирования контрольных мероприятий предлагается определение объектов внутренней проверки. Следует отметить, что проверки в рамках внешнего и внутреннего контроля разнятся. Если объектами первых, как правило, выступают органы власти, юридические лица, индивидуальные предприниматели, а также иные сотрудники, деятельность которых входит в компетенцию контролирующего органа, то во втором случае — это направления деятельности организации, ее структурные подразделения, конкретные процессы и проекты, отдельные финансовые и хозяйственные операции.

После того как выбран подход к определению объектов проверки, требуется проведение оценки подконтрольных объектов, что позволит в дальнейшем сформировать ранжированный перечень по уровню риска нарушений и осуществить их рэнкинг с этой точки зрения.

Параллельно оцениваются ресурсы для проведения внутренних проверок, то есть в количественном выражении измеряются кадровый и временной потенциал, финансовые возможности, наличие доступа к информации, перспективы пользования техническим обеспечением и программными средствами. При этом следует учитывать организационно-методическую работу, различные непроизводительные потери, а также необходимость формирования некоего резерва на внеплановые проверки.

⁷ Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/?ysclid=m6515htbnp556437956

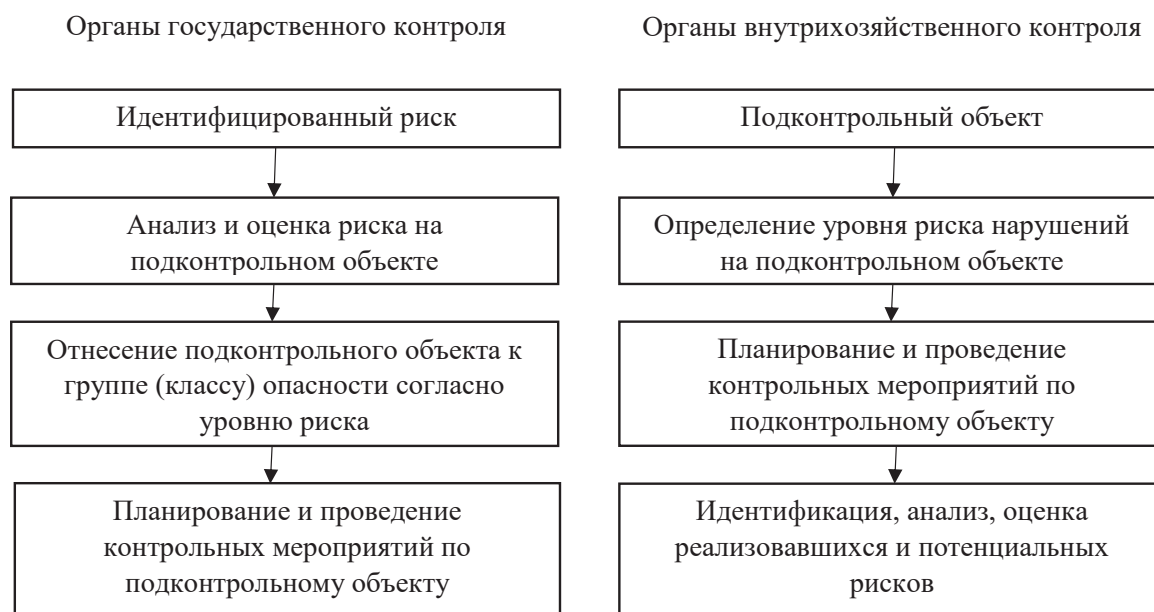


Рис. 1 / Fig. 1. Сравнительная схема реализации риск-ориентированного подхода во внешнем и внутреннем контроле / Comparative Scheme of Implementation of Risk-Based Approach in External And Internal Control

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.



Рис. 2 / Fig. 2. Процедура включения подконтрольных объектов в План проверок / Procedure for Including Controlled Entities in the Inspection Plan

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Примечание / Note: n – общее число подконтрольных объектов; m – порядковый номер объекта, соответствующий максимально возможному количеству плановых проверок / n – total number of controlled entities; m – serial number of the entity corresponding to the maximum possible number of scheduled inspections.

В общем виде система планирования внутренних проверок ФХД на основе риск-ориентированного подхода может быть представлена в виде схемы (рис. 3).

Рассмотрим подробнее последовательность действий при формировании системы планирования внутренних проверок ФХД на основе риск-ориентированного подхода.

Финансово-хозяйственная деятельность как сфера внутреннего контроля

Как говорилось ранее, отправной точкой выстраивания системы планирования внутренних проверок является определение сферы деятельности организации, подлежащей внутреннему контролю. С этой целью ознакомимся со взглядами различных ученых на трактовку понятия «финансово-хозяйственная деятельность» и его корреляцию со смежными категориями: «хозяйственная деятельность» и «финансовая деятельность».

На сегодняшний день преобладают два подхода. В первом случае «хозяйственная деятельность» — это более широкое понятие, которое включает в себя финансовую, инвестиционную и обычную (снабженческую, производственную, сбытовую). При этом «финансово-хозяйственная деятельность» подразумевает анализ хозяйственной деятельности с позиции финансовых показателей и результатов. Такого взгляда придерживается в своих высказываниях А.Д. Шеремет [15].

Во втором случае «хозяйственная деятельность» и «финансовая деятельность» — это две взаимосвязанные, но равнозначные категории, которые образуют «финансово-хозяйственную деятельность». При этом хозяйственная деятельность охватывает все процессы и операции, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), а финансовая — те, что сопряжены с обеспечением финансовых ресурсов для ведения производственной деятельности. Этой точки зрения придерживаются Фомин Н.Ю., Михайлов Р.Э., Михайлова К.В. [16].

Несмотря на то что не существует четко зафиксированного определения финансово-хозяйственной деятельности, оно используется в официальных документах, касающихся работы вузов, например, в приказах Минобрнауки России⁸ и Минфина России⁹, где сущность ФХД раскрывается через систему показателей доходов и расходов организа-

ций в разрезе кодов по бюджетной классификации Российской Федерации.

Автор статьи, в свою очередь, считает что ФХД вузов — это процесс управления трудовыми, финансовыми, материальными и нематериальными ресурсами с целью достижения максимально возможных положительных результатов при реализации основных и иных (не относящихся к основным) видов деятельности, согласно п. 1 ст. 69 Федерального закона «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 № 273-ФЗ [17].

Подходы к определению объектов внутренних проверок ФХД

Формирование перечня объектов, подлежащих внутреннему контролю, может осуществляться следующим образом:

- по функциям в разрезе структурных подразделений и видов деятельности, которые они реализуют;
- по отдельным финансовым и хозяйственным операциям;
- по процессам: упорядоченной последовательности процедур, направленных на получение определенного результата;
- по проектам, реализуемым в организации.

Положительным моментом внутреннего контроля ФХД, когда формирование перечня подконтрольных объектов ведется по отдельным функциям (структурным подразделениям) либо — по финансовым и хозяйственным операциям, можно назвать то, что процедура идентификации объекта внутреннего контроля и оценки рисков нарушений на нем значительно упрощается, поскольку за каждым структурным подразделением или сотрудником установлен четко фиксированный перечень функций и обязанностей.

В то же время у такого подхода имеются следующие недостатки:

- отсутствие возможности оценки значимости той или иной функции или операции в структуре финансово-хозяйственной системы организации и степени их влияния на межфункциональные процессы;
- то обстоятельство, что источник возникновения нарушений может находиться за пределами конкретного структурного подразделения или участка работы, но при этом приводить к нарушениям в их функционировании либо искажать выходной продукт (отчетность, расчеты, техническая документация и т.п.).

Перспективным с точки зрения эффективности системы внутреннего контроля ФХД видится

⁸ Приказ Минобрнауки России от 02.11.2022 № 1066 «Об утверждении порядка составления и утверждения плана ФХД федеральных бюджетных и автономных учреждений, находящихся в ведении Министерства науки и высшего образования Российской Федерации» URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202301250011>

⁹ Приказ Минфина России от 31 августа 2018 г. № 186н «О Требованиях к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201810150013?ysclid=m653li6oab381417241>



Рис. 3 / Fig. 3. Система планирования внутренних проверок ФХД на основе риск-ориентированного подхода / System for Planning Internal Audits of Financial and Economic Activities Based on a Risk-Focused Approach

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

процессный подход, который позволяет оценить функционирование финансово-хозяйственной системы организации в динамике и во взаимосвязи ее элементов. Международный стандарт ISO 9001:2015¹⁰ связывает понятия риск-ориентированного мышления и процессного подхода как основы для внедрения системы менеджмента качества. Данный подход предполагает, что эффективное управление взаимосвязями и зависимостями между отдельными процессами системы будет способствовать улучшению ее деятельности в целом, а результаты применения в рамках управления качеством продукции и бизнес-процессами организаций доказывают его конструктивность. Это дает основание предположить, что он эффек-

тивен и для внутреннего контроля ФХД, практическая реализация которого, тем не менее, может сопровождаться определенными сложностями:

- для определения процесса как объекта проверки требуется установить его границы, участников, их функции, задействованные ресурсы, взаимосвязи и последовательность процедур;
- сбор информации для проверки осложняется тем, что она рассредоточена по разным структурным подразделениям или участкам работы внутри подразделения.

Создание системы внутреннего контроля, где формирование подконтрольных объектов ведется исключительно в разрезе проектов, не будет продуктивным в достаточной мере, поскольку отдельные функциональные структуры или процессы, которые являются элементами финансово-хозяйственной системы организации, но не задействованы

¹⁰ URL: <https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:9001:ed-5:vl:ru>

Таблица / Table

**Критерии оценки риска нарушений в финансово-хозяйственных процессах / Criteria
for Assessing the Risk of Violations in Financial and Economic Processes**

	Оценка вероятности нарушений		Оценка последствий нарушений	
	Критерии оценки вероятности нарушений	Признаки оценки значимости критерия	Критерии оценки существенности последствий нарушений	Признаки оценки значимости критерия
1	Длительность периода, прошедшего с даты предыдущей проверки	Количество лет, прошедших с даты предыдущей проверки	Штрафы	Размер возможных штрафов
2	Устранение нарушений, выявленных при предыдущих проверках	Наличие / отсутствие неустраненных нарушений	Недополученные доходы / неэффективные расходы	Предполагаемая величина недополученных доходов или неэффективных расходов
3	Наличие фактов неудовлетворительной работы (внутренние источники)	Наличие / отсутствие формальных и неформальных обращений	Хищения	Денежная оценка ущерба в случае хищений
4	Наличие внутренних регламентов	Наличие / отсутствие внутренних регламентов ведения ФХП	Порча имущества	Денежная оценка ущерба в случае порчи имущества
5	Уровень автоматизации рабочих процессов (доля машинной обработки информации)	Процентное соотношение автоматизированной и ручной обработки информации	Ущерб деловой репутации	Возможность потери клиентов и партнеров, уход значимых специалистов, усиление контроля со стороны контрольно-надзорных органов и т.п.
6	Уровень кадрового потенциала (доля работников, задействованных в ФХП, соответствующих квалификационным требованиям)	Процентное соотношение численности работников, имеющих профильное образование и стаж, от общего числа работников, задействованных в ФХП	Санкции, применяемые к должностным лицам	Строгость административных наказаний и дисциплинарных взысканий, применяемых к должностным лицам
7	Освоение новых видов (направлений) деятельности: период, в течение которого реализуется ФХП	Количество лет (месяцев) с момента начала ведения нового вида деятельности	Способность привести к возникновению побочных нарушений в ФХД	Оценка возможности того, что нарушение способно привести к возникновению побочных нарушений в ФХД
8	Внесение изменений в нормативно-правовые акты, регулирующие ФХП	Количество лет (месяцев) с момента внесения изменений в нормативно-правовые акты, регулирующие ФХП	Способность привести к нарушениям в смежных направлениях деятельности организации	Оценка возможности того, что нарушение способно привести к подобным нарушениям в смежных направлениях деятельности организации

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

в реализации конкретных проектов, могут оказаться вне поля зрения контролеров (аудиторов). На этом основании проведение контрольных мероприятий, касающихся проектов, рассматривается автором как дополнительный (но не основной) способ определения потенциальных объектов.

Проанализировав имеющиеся способы формирования перечня объектов, подлежащих внутреннему контролю, мы приходим к выводу, что наиболее приемлемым является процессно-проектный подход, при котором в зависимости от поставленных задач объектами контроля могут выступать как финансово-хозяйственные процессы (далее — ФХП), так и реализуемые в организации проекты.

ФХП — это совокупность последовательных финансовых и хозяйственных операций, направленных на реализацию определенного факта хозяйственной жизни организации.

Поскольку в данном исследовании ФХД рассматривается как процесс управления ресурсами организации, то в рамках осуществления последующего контроля ФХП, образующие систему финансово-хозяйственных отношений организации, будут выступать объектами внутренних проверок.

Оценка риска нарушений и ранжирование подконтрольных объектов

Для определения уровня риска нарушений в любом из ФХП организации автор предлагает использовать **комплекс критериев оценки** вероятности нарушений и существенности их последствий, каждый из которых имеет **признаки**, позволяющие соизмерить его значимость (см. таблицу). Последняя оценивается с точки зрения того, насколько велико влияние критерия на вероятность возникновения нарушений в каком-либо из ФХП, протекающих в организации. Вместе с тем указанные признаки позволяют судить о важности последствий для организации в целом, а также ее финансово-хозяйственной и иных направлений деятельности. При этом последствия нарушений оцениваются с позиции возможности получения негативных результатов как материального, так и формального характера. Одновременно выявляется способность нарушения провоцировать вторичные последствия.

Представленный комплекс содержит по восемь базовых критериев оценки вероятности и существенности последствий, и их перечень может быть расширен за счет введения дополнительных — для более точного определения риска либо выявления

приоритетного ФХП в плане «рискованности» при прочих равных показателях, полученных на основании базовых.

Для **оценки вероятности нарушений** в ФХП автором предлагается использование следующих критериев: длительность периода, прошедшего с даты предыдущей проверки; устранение нарушений, выявленных при предыдущих проверках; наличие фактов неудовлетворительной работы; наличие внутренних регламентов; уровень автоматизации рабочих процессов; уровень кадрового потенциала; освоение новых видов (направлений) деятельности; внесение изменений в нормативно-правовые акты, регулирующие ФХП.

Помимо вышеперечисленных критериев могут применяться и дополнительные: периодичность или объем финансово-хозяйственных операций в рамках ФХП, наличие административных решений по итогам внешних проверок, достаточность численности работников для обслуживания ФХП и др.

Для **оценки существенности последствий** нарушений в ФХП автор предлагает использовать критерии, сгруппированные по трем блокам:

- позволяющие оценить существенность последствий материального характера;
- позволяющие оценить существенность последствий формального характера;
- имеющие способность вызывать вторичные последствия.

Среди критериев оценки существенности последствий материального характера следует выделить: штрафы, хищения, недополученные доходы или неэффективные расходы, порчу имущества. Их значимость предлагается оценивать по величине материальных потерь в денежном выражении, ориентируясь на КоАП РФ и УК РФ.

Последствия формального характера — это те, что наносят ущерб деловой репутации организации, и те, что связаны с применением санкций к должностным лицам.

Под вторичными последствиями понимается потенциальная способность нарушения в ФХП привести к возникновению ошибок в ФХД, а также — сбоям в рабочих процессах в смежных направлениях деятельности организации.

Значимость критериев оценки вероятности и последствий нарушений предлагается оценивать по 4-шаговой шкале, имеющей градацию в виде лингвистических категорий: малозначимый, низкий, средний, высокий. Она обладает достаточной сте-

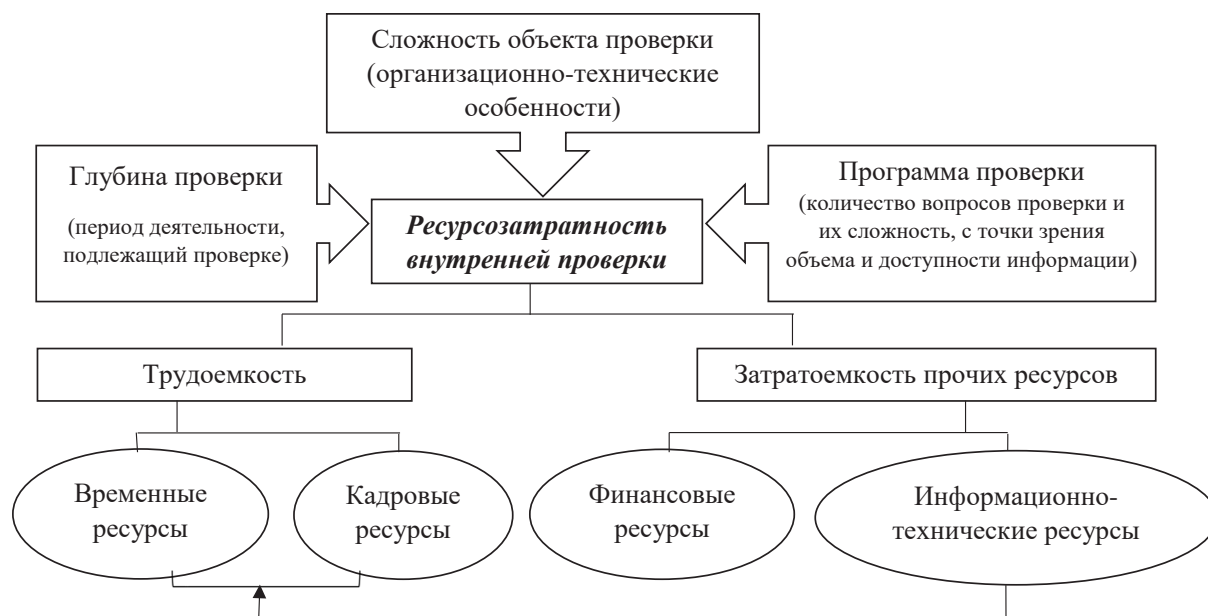


Рис. 4 / Fig. 4. Ресурсозатратность внутренней проверки / Resource Intensity of Internal Audit

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

пенью вариативности и в случае необходимости может быть уменьшена до 3-шаговой или расширена до 5- или 6-шаговой — в зависимости от уровня детализации оценочных признаков.

Каждая категория имеет оценочное значение в баллах, по степени нарастания значимости критерия: малозначимый — «0», низкий — «1», средний — «2», высокий — «3». Количество баллов, полученное путем суммирования оценочных значений по каждому критерию, показывает степень вероятности и существенности последствий нарушений. Итоговый балл, рассчитанный как совокупность полученных при оценке вероятности и существенности последствий, отражает уровень риска нарушений в рассматриваемом ФХП и будет варьироваться от «0» до «48». Чем показатель ближе к максимальному значению, тем выше риск нарушений в исследуемом ФХП.

Оценка ресурсов для проведения контрольных мероприятий

Следующий этап реализации предлагаемой методики планирования внутренних проверок ФХД — определение имеющихся у образовательной организации ресурсов для проведения контрольных мероприятий.

Кадровые ресурсы — это штатный состав подразделения, наделенного функциями по организации и осуществлению внутреннего контроля, либо численный состав комиссии, созданной с этой же целью.

Если масштабы деятельности организации невелики, это может быть отдельный специалист — контролер (ревизор, аудитор).

Временные ресурсы — это годовой фонд рабочего времени, рассчитанный в рабочих часах или днях с учетом предстоящих выходных и праздничных дней, запланированных отпусков сотрудников, возможного их отсутствия в связи с временной нетрудоспособностью, а также прочих непроизводительных потерь времени.

Финансовые ресурсы — это объем денежных средств, запланированный организацией для обеспечения функционирования системы внутреннего контроля. К нему можно отнести фонд заработной платы подразделения внутреннего контроля (аудита), стимулирующий фонд для членов комиссии, резерв на командировочные расходы при наличии филиальной сети и необходимости проведения контролерами выездных проверок, расходы на приобретение программного обеспечения для ревизоров и аудиторов и прохождение курсов повышения квалификации и т.п.

Информационно-технические ресурсы включают в себя различные средства для осуществления контрольных процедур, информационные базы и интернет-ресурсы, позволяющие оценить состояние ФХД организации и обеспечить доступ проверяющим. Ведение электронного документооборота и централизованное хранение рабочих документов можно рассматривать как разновидность такого вида ресурсов.

Определение ресурсозатратности одной проверки

Следующим шагом является определение ресурсозатратности одной проверки, то есть количества ресурсов, необходимых для получения качественных объективных результатов. Предлагается условно разделить данный показатель на две составляющие: трудоемкость и затратоемкость прочих ресурсов (финансовых и информационно-технических) (рис. 4). Первая представляет собой общее количество рабочего времени (дней, часов), затрачиваемых на проведение одной проверки. Вторая влияет на оценку ресурсозатратности конкретной проверки опосредованно, за исключением случаев, если для ее проведения требуются дополнительные финансовые расходы или приобретение специального программного обеспечения и т.п.

Можно выделить два подхода к установлению ограничения по времени на проведение одной проверки:

- когда оно фиксировано;
- варьируется в зависимости от уровня риска нарушений на конкретном объекте, объема подлежащих проверке финансово-хозяйственных операций или сложности организации ФХП.

По мнению автора, более рациональным является подход с фиксацией времени: это упрощает процесс планирования и не требует расчета временного фонда для проведения каждой отдельной проверки. В то же время, при возникновении объективных обстоятельств, требующих более глубокого и тщательного анализа информации по проверяемому объекту, возможно увеличение длительности проверки за счет резерва времени на внеплановые контрольные мероприятия. Однако для этого требуется наличие достаточного количества персонала контрольного подразделения для возможности изменения числа ревизоров (аудиторов), ответственных за проведение мероприятия в зависимости от сложности проверки.

Формирование Плана проверок ФХД

Результатом вышеописанных процедур станет наличие:

- ранжированного перечня ФХП по уровню риска нарушений;

- количественной оценки (по принципу «наличие/отсутствие») имеющихся ресурсов для проведения контрольных мероприятий;

- количественной оценки ресурсозатратности одной проверки.

На заключительном этапе производится последовательное включение ФХП в План проверок, начиная с тех, которые имеют наибольший показатель уровня риска, и далее — по убывающей, до полного исчерпания ресурсов.

ВЫВОДЫ

Модель контрольной деятельности, формировавшаяся на протяжении многих лет и основанная на осуществлении последующего контроля внешними органами, в настоящее время претерпевает существенные изменения. Предполагается, что активное внедрение внутреннего контроля в организациях будет способствовать снижению административной нагрузки и профилактике нарушений. Минобрнауки России рекомендует своим подведомственным организациям провести мероприятия по формированию системы внутреннего контроля, где ключевой составляющей является использование риск-ориентированного подхода.

Текущая ситуация демонстрирует недостаточность практического опыта ведения подобной деятельности у бюджетных учреждений высшего образования, а также нарабатанной методологической базы. Зачастую организация и осуществление внутреннего контроля ФХД ведется несистемно и нерегулярно, планирование контрольных мероприятий и выбор объектов проверок происходит на основе субъективного мнения штатных специалистов, а поиск наиболее оптимальных подходов к организации внутренней контрольной деятельности производится исключительно экспертным путем, то есть исходя из фактически сложившихся условий в конкретном вузе.

Имеющиеся предпосылки способствуют дальнейшему росту интереса к разработкам в области методологии планирования внутренних контрольных мероприятий. Автор надеется, что результаты исследования найдут отклик в научном сообществе, а также среди практикующих аудиторов и ревизоров.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бондарчук Д.В. Обзор нарушений и бюджетных рисков в финансово-хозяйственной деятельности учреждений Минобрнауки России. М.: ФГБНУ «Аналитический центр» Минобрнауки России; 2018. 138 с.
2. Черкасова Ю.И., Макарова С.Н. Государственный финансовый смарт-контроль: вектор на изменение методологических и технологических подходов. *Вопросы региональной экономики*. 2022;(4):163–172.

3. Садовничая И. О., Рябых Н. Е., Калажокова К. З. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего государственного (муниципального) финконтроля. *Самоуправление*. 2021;(4):130–133.
4. Матвеева Е. Е. Риск-ориентированный подход при проведении государственных проверок. *Экономика и предпринимательство*. 2022;(7):1353–1356.
5. Леонова Н. Г. Применение риск-ориентированного подхода при планировании плановых проверок. *Наука и бизнес: пути развития*. 2018;(10):103–106.
6. Макаренко Е. Н., Булгаков С. А. Исследование риск-ориентированного подхода и возможностей его применения во внутреннем контроле. *Учет и статистика*. 2021;1(61):19–29.
7. Земцов Т. А., Сорокин М. А. Оценка рисков в риск-ориентированных проверках подразделениями внутреннего аудита. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2022;(57):129–144. DOI: 10.17223/19988648/57/9
8. Земцов Т. А., Сорокин М. А. Планирование внутренних риск-ориентированных проверок. *Аудит*. 2019;(5):19–24. DOI: 10.17308/econ.2024.3/12282
9. Астраханцева И. А., Кутузова А. С., Хомякова А. А., Ахматов Х. А. Организация и методика проведения внутреннего контроля в высших учебных заведениях. *Известия высших учебных заведений. Серия: Экономика, финансы и управление производством*. 2021;(3):49–58.
10. Ендовицкий Д. А., Головин С. В., Спиридонова Н. Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(5):543–566.
11. Чеботарев С. С. Экономика вуза: риски финансового контроля. М.: ФГБНУ «Аналитический центр» Минобрнауки России; 2014. 174 с.
12. Кирьянов Д. А., Камалтдинов М. Р., Цинкер М. Ю., Чигвинцев В. М., Бабина С. В. Алгоритмы формирования ежегодных планов проведения проверок территориальными органами и организациями Роспотребнадзора в рамках риск-ориентированной модели. *Анализ риска здоровью*. 2022;(2):17–27. DOI: 10.21668/health.risk/2022.2.02
13. Сатин А. П., Бурлаченко К. Г., Репин С. В. Некоторые особенности устойчивого функционирования подразделения надзорной деятельности. *Технологии техносферной безопасности*. 2021;3(93):42–60. DOI: 10.25257/TTS.2021.3.93.42–60
14. Петухов Д. А. Методика планирования контрольных мероприятий во внутреннем государственном финансовом контроле с учетом риск-ориентированного подхода. *Пермский финансовый журнал*. 2018;(1):44–58.
15. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций М.: ИНФРА-М; 2022. 208 с.
16. Фомин Н. Ю., Михайлов Р. Э., Михайлова К. В. Сущность и факторы оптимизации эффективности финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2023;4–2(98):193–197. DOI: 10.24412/2411-0450-2023-4-2-193-197
17. Горлова Е. И. Финансово-хозяйственная деятельность как объект внутреннего контроля в образовательных организациях высшего образования. *ФЭС: Финансы. Экономика. Стратегия*. 2023;20(8):31–36.

REFERENCES

1. Bondarchuk D. V. Review of violations and budget risks in the financial and economic activities of institutions of the Ministry of Education and Science of Russia. Moscow: FGBNU "Analiticheskij centr" Minobrnauki Rossii; 2018. 138 p. (In Russ.).
2. Cherkasova Yu. I., Makarova S. N. State financial smart control: A vector for changing methodological and technological approaches. *Voprosy regional'noj ekonomiki = Issues of regional economics*. 2022;(4):163–172. (In Russ.).
3. Sadvnichaya I. O., Ryabikh N. E., Kalazhokova K. Z. Risk-oriented approach to the organization of internal state (municipal) financial control. *Samoupravlenie = Self-government*. 2021;(4):130–133. (In Russ.).
4. Matveeva E. E. Risk-oriented approach in conducting state inspections. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and entrepreneurship*. 2022;(7):1353–1356. (In Russ.).
5. Leonova N. G. Application of a risk-oriented approach in planning scheduled inspections. *Nauka i biznes: puti razvitiya. = Science and Business: Development Paths*. 2018;(10):103–106. (In Russ.).

6. Makarenko E.N., Bulgakov S.A. Study of the risk-oriented approach and the possibilities of its application in internal control. *Accounting and statistics*. 2021;1(61):19–29. (In Russ.).
7. Zemtsov T.A., Sorokin M.A. Risk assessment in risk-oriented audits by internal audit units. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika*. = *Bulletin of Tomsk State University. Economics*. 2022;(57):129–144. (In Russ.). DOI: 10.17223/19988648/57/9
8. Zemtsov T.A., Sorokin M.A. Planning internal risk-oriented audits. *Audit = Audit*. 2019;(5):19–24. (In Russ.). DOI: 10.17308/econ.2024.3/12282
9. Astrakhantseva I.A., Kutuzova A.S., Khomyakova A.A., Akhmatov H.A. Organization and methods of internal control in higher educational institutions. *Izvestiya vysshih uchebnyh zavedenij. Seriya: Ekonomika, finansy i upravlenie proizvodstvom*. = *News of higher educational institutions. Series: Economics, finance and production management*. 2021;(3):49–58. (In Russ.).
10. Endovitsky D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. Features of the formation of the internal control system in budgetary institutions of the social sphere. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2020;23(5):543–566. (In Russ.).
11. Chebotarev S.S. University economics: Financial control risks. Moscow: FGBNU “Analiticheskij centr” Minobrnauki Rossii; 2014. 174 p. (In Russ.).
12. Kiryanov D.A., Kamaltdinov M.R., Tsinker M. Yu., Chigvintsev V.M., Babina S.V. Algorithms for the formation of annual plans for inspections by territorial bodies and organizations of Rospotrebnadzor within the framework of a risk-oriented model. *Analiz riska zdorov’yu = Health Risk Analysis*. 2022;(2):17–27. (In Russ.). DOI: 10.21668/health.risk/2022.2.02
13. Satin A.P., Burlachenko K.G., Repin S.V. Some features of sustainable functioning of the supervisory activity unit. *Tekhnologii tekhnosfernoj bezopasnosti = Technologies of technosphere safety*. 2021;3(93):42–60. (In Russ.). DOI: 10.25257/TTS.2021.3.93.42–60
14. Petukhov D.A. Methodology for planning control measures in internal state financial control taking into account the risk-oriented approach. *Permskij finansovyj zhurnal = Perm Financial Journal*. 2018;(1):44–58. (In Russ.).
15. Sheremet A.D., Negashev E.V. Methodology of financial analysis of the activities of commercial organizations M.: INFRA-M; 2022. 208 p. (In Russ.).
16. Fomin N. Yu., Mikhailov R.E., Mikhailova K.V. The nature and factors of optimization of the efficiency of financial and economic activity of an industrial enterprise. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and business: theory and practice*. 2023;4–2(98):193–197. (In Russ.). DOI: 10.24412/2411-0450-2023-4-2-193-197
17. Gorlova E.I. Financial and economic activity as an object of internal control in educational institutions of higher education. *FES: Finansy. Ekonomika. Strategiya*. = *FES: Finance. Economy. Strategy*. 2023;20(8):31–36. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Екатерина Ивановна Горлова — начальник отдела внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности, Воронежский государственный технический университет, Воронеж, Российская Федерация
Ekaterina I. Gorlova — Head of the Department of Internal Control of Financial and Economic Activities, Voronezh State Technical University, Voronezh, Russian Federation
<https://orcid.org/0009-0000-2746-820X>
gorlova-katerina@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 25.05.2025; после рецензирования 10.06.2025; принята к публикации 20.06.2025.
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was received on 25.05.2025; revised on 10.06.2025 and accepted for publication on 20.06.2025.
The author read and approved the final version of the manuscript.