

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра экономической безопасности, системного анализа и контроля

Заведующий кафедрой
канд. экон. наук, доцент
Д.Л. Скипин

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистра

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В
ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

38.04.01 Экономика
Магистерская программа «Учет, анализ и аудит»

Выполнила работу
студентка 3 курса
заочной формы обучения

Паршина Анастасия Владимировна

Научный руководитель
канд. экон. наук, доцент

Лукьяненко Ольга Викторовна

Рецензент
Начальник отдела организации
труда и заработной платы
Департамента образования
Администрации Надымского
района

Кобзова Анастасия Михайловна

Тюмень
2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	9
1.1. ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ И ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА	9
1.2. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПОНЯТИЕ, СУЩНОСТЬ, ВИДЫ И ФОРМЫ	16
1.3. ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И ЕГО ОРГАНИЗАЦИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	24
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ.....	33
2.1. МЕТОДИКА ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ.....	33
2.2. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ	41
2.3. МЕТОДЫ СИСТЕМАТИЗАЦИИ УЧЕТНО- АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ (БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ БАЗА ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ).....	48
ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ .	56

3.1. РАЗВИТИЕ ИНСТИТУТА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ.....	56
3.2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ.....	61
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	73
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	75
ПРИЛОЖЕНИЯ 1-24.....	81

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Государственные финансы играют определяющую роль в становлении и развитии государства, а также в формировании бюджетов, как федерального, так и уровня субъектов федерации, а также в формировании внебюджетных фондов, финансы государственных унитарных предприятий и государственных учреждений. Дальнейшее направление развития финансового контроля определяет финансовая политика государства.

Тема внутреннего государственного финансового контроля особенно актуальна в настоящее время, ввиду реформирования системы внутреннего финансового контроля и аудита. На любом этапе государству необходимо мобилизовать все усилия и развить эффективную систему функционирования государственного финансового контроля. Недостатки лежат, прежде всего, в отсутствии организации эффективного процесса, ответственности государственных контролирующих органов и неэффективности самих мер.

Актуальность также вызвана тем, что в РФ отсутствует комплексный, эффективный механизм финансового контроля, недостает организационных и правовых возможностей для должного развития финансового контроля.

Контроль и учетно-аналитическое обеспечение труда и заработной платы должны обеспечить оперативный контроль за количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы, и выплатам социального характера. Кроме того, практически за каждым расчетом по оплате труда подразумевается лицо, для которого заработная плата является основным и главным источником его жизнедеятельности, а для организации - это расходы, прямо влияющие на конечный финансовый результат ее деятельности.

В настоящее время законодательство по труду непрерывно совершенствуется, появляются новые нормативные акты, имеющие отношение к расчетам по оплате труда на предприятиях, всех форм собственности, что приводит к усложнению расчетов, увеличению их трудоемкости,

необходимости контроля над расчетами как внутри учреждений и организаций, так и при проведении аудиторских проверок. Кроме того, сильно осложняет контроль за оформлением труда и оплатой заработной платы некорректная работа компьютерных программ и неумение бухгалтеров работать с настройкой этих программ.

Основной путь решения проблем при проверке этого раздела учета -это выработка и постоянное совершенствование методики контроля над расчетами по оплате труда. При этом задача состоит в том, чтобы разработать необходимые конкретные процедуры и дать подробное описание порядка их проведения, предусматривающее определение законности и целесообразности начисления оплаты труда. Поэтому их использование подлежит строгому контролю.

Степень изученности проблемы. Вопросам изучения сущности внутреннего финансового контроля и проблем, связанных с учетом, контролем и анализом посвящены исследования ведущих отечественных авторов.

Вопросы бухгалтерского учета оплаты труда, внутреннего и внешнего контроля, аудита рассматривались в трудах ведущих ученых и практиков России в области бухгалтерского учета, контроля и аудита: Акашевой В.В., Андреева В.Д., Беспалова М.В., Бодяко А.В., Богатыревой Л.М., Булыга Р.П., Бычкова С.С., Гиниятуллиной Д.Р., Горсткиной Н.Н., Демидова Г.И., Кокарева А.И., Кудряшовой М.Ю., Лаврова А.М., Мельник М.В., Орешкиной С.А., Романова С.В., Савченко А.Н. и других ученых и практиков.

Вместе с тем, некоторые вопросы, связанные с раскрытием экономической сущности внутреннего государственного финансового контроля, разработкой методических положений повышения эффективности внутреннего финансового контроля остаются открытыми, продолжают вызывать научный интерес у большого числа ученых и специалистов, требуют дополнительных исследований, что определяет выбор темы и задач работы.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической и методологической основой выпускной квалификационной работы послужили

труды отечественных авторов в сфере теории и практики бухгалтерского (бюджетного) учета, законодательные нормативно-правовые акты Российской Федерации, положения (стандарты) приказы по бухгалтерскому учету и отчетности, по внутреннему финансовому контролю, методические указания, План счетов и Инструкция по его применению, письма Минфина России, Федерального казначейства России иных ведомств (главных распорядителей), а также специальная, общеэкономическая и правовая литература.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью выпускной квалификационной работы является всестороннее исследование информационно-аналитического обеспечения внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти, а также разработка методических положений повышения эффективности внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти.

Данная цель достигается путем решения следующих задач:

- исследованы особенности функционирования и финансового обеспечения деятельности субъектов государственного сектора;
- определены понятие, сущность, виды и формы финансового контроля;
- исследован внутренний финансовый контроль и его организация в Российской Федерации;
- исследованы организационно-методические аспекты внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти;
- разработаны методические положения повышения эффективности внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются совокупность теоретико-методологических и организационно-практических

аспектов бухгалтерского (бюджетного) учета расходов бюджетных средств на оплату труда в системе финансового контроля.

Объект исследования – внутренний финансовый контроль расходов на оплату труда в системе бюджетных отношений участников бюджетного процесса.

Научная новизна заключается в теоретическом обобщении и развитии теоретических и организационно-методических положений внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти в условиях реформирования государственного финансового контроля, бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов. В результате проведенного исследования получены следующие элементы новизны:

- на основе систематизации подходов к определению внутреннего финансового контроля, сформулировано авторское определение данного понятия;
- раскрыты аналитические возможности системы внутреннего финансового контроля оплаты труда в органах исполнительной власти и предложена методика внутреннего контроля оплаты труда;
- разработаны предложения по повышению эффективности внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда.

Теоретическая и практическая значимость. Теоретическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке методических положений повышения эффективности внутреннего финансового контроля расходов на оплату труда в органах исполнительной власти. Отмеченные рекомендации могут найти свое отражение в стандартах или нормативных правовых актах по внутреннему государственному финансовому контролю для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, указаниях и

рекомендациях. Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что научно-практические рекомендации, направленные на развитие внутреннего финансового контроля расходов бюджетных средств могут быть широко использованы в практической деятельности организаций государственного сектора для совершенствования финансового менеджмента.

Апробация результатов исследования. Научные публикации по теме выпускной квалификационной работы были опубликованы в сборнике научных статей «Социокультурное, правовое и экономическое развитие Западной Сибири», а также «Научное пространство Западной Сибири в изменяющихся условиях». Разработанные рекомендации, направленные на развитие системы внутреннего финансового контроля, рассмотрены специалистами отдела организации труда и заработной платы Департамента образования Администрации Надымского района, одобрены и приняты к использованию.

Структура работы. Цель и задачи выпускной квалификационной работы определили ее объем и структуру. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, общим объемом в 118 страниц, включая 7 таблиц и 17 рисунков.

ГЛАВА 1. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

1.1. ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ И ФИНАНСОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Государственный сектор — это один из самых важных и необходимых элементов структуры современного общества, который непосредственно связан с ролью государства в экономике и служит фактором экономического роста, залогом стабильности и устойчивого развития, способствуют оздоровлению отраслей, находящихся в кризисном состоянии, укрепляет позицию страны на мировых рынках.

В самом общем виде государственный сектор можно представить, как совокупность элементов, которые связаны между собой принадлежностью к государственной собственности, выполняющая свои функции для достижения установленных государством целей. В ряде случаев, чтобы очертить сферу деятельности государственного сектора экономики, используются критерии общественной полезности, общественной активности. Однако содержание указанных критериев может меняться.

Некоторые авторы под понятием государственной собственности подразумевают предприятия, принадлежащие государству полностью или частично (смешанная собственность), а под государственным сектором объем вмешательства государства в экономическую жизнь [Матузов, с. 435].

В рамках данного подхода рассматривает расширенная трактовка государственного сектора, согласно которой он представляет собой совокупность ресурсов экономики, находящихся в распоряжении государства.

Другие авторы, понимают под государственной собственностью все материальное и нематериальное имущество, находящееся в распоряжении государства, а под государственным сектором совокупность государственных

организаций и учреждений, либо комплекс хозяйственных объектов, целиком или частично принадлежащих центральным и местным государственным органам. Однако однозначно утверждать истинность только одной из данных точек зрения достаточно сложно [Бирюков, с. 58].

Вместе с тем в научных публикациях встречается расширенная трактовка госсектора, помимо хозяйственных систем, осуществляющих экономическую деятельность, включают все уровни законодательной и исполнительной власти, занимающиеся управлением и регулированием экономики, а также обеспечивающая их система финансов. В этом случае функции государственного сектора в экономике отождествляется с государственными функциями регулирования экономики [Чеберко, с. 2].

Государственный сектор экономики представляет собой системно структурированное множество взаимосвязанных элементов, выполняющих определенные функции в интересах достижения установленных государством целей. Их реализация осуществляется посредством государственного регулирования, которое становится составным элементом системы организации функционирования современной рыночной экономики и управления ею.

Согласно "ОК 028-2012. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм" (утв. Приказом Росстандарта от 16.10.2012 N 505-ст) в государственный сектор включаются единицы сектора государственного управления и финансовые и нефинансовые корпорации, соответствующие установленным критериям.

В сектор государственного управления включаются те экономические структуры, которые могут от своего имени выполнять следующие функции: осуществление экономической деятельности с организациями, связанными с выполнением функций государственного управления; принятие обязательств и владение активами. Важно отметить, что в сектор государственного управления не включаются те единицы, которые занимаются реализацией прямой коммерческой деятельности и/или являются государственными

корпорациями. В целом же сектор государственного управления включает в себя организационные структуры разных уровней власти, которые выполняют функцию государственного управления, как основную. В свою очередь данный сектор делится на три основных подсектора: центрального правительства (включает органы власти на федеральном уровне); региональных органов управления (включает органы управления субъектов РФ); а также органов местного самоуправления.

В целом сектор государственного управления представляет совокупность органов власти публично-правовых образований, а также созданных ими бюджетных учреждений. Данные субъекты получают финансовые и иные (в виде услуг и поддерживающих ресурсов) ресурсы от налогоплательщиков и других субъектов секторов финансовой деятельности. Так же, возможно пополнение ресурсов и от иностранных кредиторов. Данные субъекты несут обязательства за управление и рациональное использование полученных ресурсов.

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации «учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для выполнения управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера».

С момента принятия и вступления в силу Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», в Российской Федерации действуют три типа государственных и муниципальных учреждений: государственные, бюджетные, автономные. Каждый из них имеет следующие основные общие черты:

- наделен имуществом на основе оперативного управления;
- получение прибыли не является основной целью деятельности;

- находится под ведомством органа исполнительной власти, который выполняет функции главного распорядителя бюджетных средств или учредителя;
- финансируется собственником (Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципалитет);
- может осуществлять приносящую доход деятельность и привлекать другие источники финансирования;
- обязаны обеспечить доступность и прозрачность информации об учреждении;
- бухгалтерский учет ведется на основе единого плана счетов.

Правовое регулирование функционирования казенных учреждений осуществляется Бюджетным кодексом Российской Федерации. Согласно ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации казенными учреждениями являются «государственные (муниципальные) учреждения, которые предоставляют государственные (муниципальные) услуги, выполняют работу и (или) выполняют государственные (муниципальные) функции в целях обеспечения реализации государственных полномочий предусмотренных законодательством РФ или органами местного самоуправления, финансовое обеспечение которых осуществляется из соответствующего бюджета на основе бюджетных смет».

В бюджетном процессе казенные учреждения имеют статус получателя бюджетных средств, что определяет особенности формирования и исполнения их расходов. Расходы казенных учреждений планируются, распределяются и контролируются по смете в соответствии со статьями классификации операций сектора государственного управления.

Помимо осуществления деятельности на основе бюджетных смет, казенные учреждения имеют ряд других специфических характеристик, присущих именно им (Приложение 1).

Основные принципы формирования и использования финансовых ресурсов при сметном финансировании бюджетных учреждений представлены в Приложении 2.

Деятельность бюджетных учреждений регулируется Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». Этот закон относит к типу бюджетных некоммерческие организации, созданные Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципалитетом для выполнения работ и оказания услуг в целях обеспечения осуществления полномочий, предусмотренных законодательством Российской Федерации органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в области науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в других областях.

Следующий организационно-правовой тип - автономные учреждения, деятельность которых регулируется Федеральным законом от 03.11.2006 № 174-ФЗ (ред. от 27.11.2017, с изм. от 15.10.2020) «Об автономных учреждениях». Автономное учреждение - это «некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами».

К наиболее важным общим характеристикам режимов функционирования бюджетных и автономных учреждений относятся:

– осуществление деятельности на основе государственного (муниципального) задания на оказание услуг, выполнение работ;

- финансирование из бюджета в виде субсидий на возмещение нормативных затрат на выполнение государственного (муниципального) задания, а также субсидий на другие цели;
- выполнение деятельности на основе плана финансово-хозяйственной деятельности;
- право самостоятельно определять направление использования средств, полученных из бюджета в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания и доходов от приносящей доход деятельности;
- право самостоятельно распоряжаться имуществом (в определенных пределах) и ответственность этим имуществом по своим обязательствам;
- обеспечение бюджетных ассигнований на бюджетные вложения;
- право участвовать в создании других некоммерческих организаций и хозяйствующих субъектов (для бюджетных учреждений - в случаях, установленных федеральным законом);
- контроль учредителя за выполнением учреждением государственного (муниципального) задания, а также за эффективностью и результативностью использования бюджетных средств;
- отсутствие субсидиарной ответственности владельца по обязательствам.

В Приложении 3 показаны основные различия между системами управления материальными и финансовыми ресурсами на уровне казенных, бюджетных и автономных учреждений.

В то же время, принимая во внимание особую социальную значимость областей, в которых учреждения сосредоточены, государство наделило органы исполнительной власти значительными функциями по регулированию их деятельности (Приложение 4).

Важнейшим инструментом расширения самостоятельности и обеспечения конкурсного распределения средств между учреждениями является государственное (муниципальное) задание.

В соответствии с Бюджетным кодексом государственное (муниципальное) задание представляет собой документ, устанавливающий требования к составу, качеству и (или) объему, условиям, порядку и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг. Оно должно содержать:

- показатели, характеризующие качество и (или) объем (содержание) предоставляемых государственных (муниципальных) услуг (выполняемых работ);
- порядок контроля за выполнением государственного (муниципального) задания;
- требования к отчетности о выполнении задания;
- определение категорий потребителей соответствующих услуг;
- порядок предоставления соответствующих услуг;
- предельные цены на оплату соответствующих услуг, если законодательством Российской Федерации предусмотрено их предоставление на платной основе.

Основным планово-финансовым документом бюджетных и автономных учреждений является план финансово-хозяйственной деятельности, порядок составления которого устанавливается учредителем в соответствии с Общими требованиями к порядку составления и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности государственных бюджетных и автономных учреждений, утвержденными Приказом Минфина России от 31.08.2018 N 186н (ред. от 07.02.2020) "О Требованиях к составлению и утверждению плана финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения". Согласно данным требованиям план ФХД учреждения содержит показатели, характеризующие финансовое состояние учреждения, а также показатели по поступлениям и выплатам.

Плановые показатели выплат формируются учреждением в разрезе выплат по: заработной плате и начислениям по платежам по заработной плате; услуги связи; транспортные услуги; коммунальные услуги; аренда за пользование имуществом; услуги по обслуживанию имущества; другие услуги; пособия по социальной помощи; приобретение основных средств; нематериальных активов; материальных запасов; другие платежи, не запрещенные законодательством Российской Федерации.

В соответствии с действующей нормативной базой, помимо бухгалтерской (бюджетной) отчетности для государственных и муниципальных учреждений, устанавливаются следующие формы отчетной информации: отчет об исполнении государственного задания (включает плановые и отчетные показатели, описание причины отклонения фактических значений от плановых и источник информации о фактическом значении показателя); отчет о выполнении Плана финансово-хозяйственной деятельности (составляется с учетом всех поступлений и платежей, отражает утвержденные и выполненные запланированные назначения); отчет о результатах деятельности государственного учреждения и об использовании государственного имущества, закрепленного за ним.

Таким образом, с помощью принципиально новых инструментов планирования программ и конкурентного распределения бюджетных средств государство осуществляет финансовое регулирование социально-экономических процессов, направленных на достижение целей экономического развития и качества жизни граждан страны.

1.2. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПОНЯТИЕ, СУЩНОСТЬ, ВИДЫ И ФОРМЫ

Исследуя одно из направлений финансового контроля, Кучеров И.И. пришел к выводу, что изучение финансового контроля следует начинать с определения контроля вообще, поскольку в этом случае оно является

основным [Кучеров, с. 8]. Фактически, в словосочетании «финансовый контроль» слово «финансовый» указывает на отраслевую принадлежность контроля, что важно с точки зрения понимания сферы его применения, но недостаточно для понимания понятия в целом.

Согласно одной из интерпретаций, контроль - это проверка и постоянное наблюдение в целях проверки или надзора [Ожегов, Шведова, с. 97]. В этом случае контроль отождествляется с проверочными действиями. В другом варианте толкования контроль представляет собой учет, проверку счетов и отчетности [Даль, с. 63]. В данном случае рассматривается прямая связь этого термина с финансовой сферой, поскольку речь идет о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Таким образом, понятие финансовый контроль является исходным и устойчивым. Но данные интерпретации обеспечивают поверхностное понимание о финансовом контроле, то есть они предоставляют общую информацию.

В нормах российского законодательства понятие финансового контроля не определено, содержатся только отдельные положения, имеющие отношение к государственному финансовому контролю. Но эти понятия содержатся в отдельных международно-правовых актах. Так, в ст. 1 Лимской декларации руководящих принципов контроля (Лима, октябрь 1977 г.) [Лимская декларация...], принятой на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля, отмечается, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Данный контроль не является самоцелью, но является неотъемлемой частью системы регулирования, направленной на выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на ранней стадии, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в некоторых случаях для привлечения нарушителей, получить компенсацию

за причиненный ущерб или принять меры для предотвращения или уменьшения таких нарушений в будущем.

Финансовая деятельность государства, связанная с формированием, распределением и использованием фондов денежных средств, подразумевает обязательное наличие финансового контроля, который можно определить, как одну из форм управления публичными финансами. С точки зрения Грязновой А.Г., "финансовый контроль - это совокупность действий и операций, осуществляемых специально уполномоченными органами, с целью контроля за соблюдением субъектами хозяйствования и органами государственной власти и местного самоуправления норм права в процессе образования, распределения и использования финансовых ресурсов для своевременного получения полной и достоверной информации о ходе реализации принятых управленческих финансовых решений" [Грязнова, с. 228].

Грачева Е.Ю. обозначает финансовый контроль как "функцию государственного управления", "инструмент реализации политики государства" [Грачева, с. 1057]. Опираясь на данные мнения, можно сделать вывод о целевом назначении государственного и муниципального финансового контроля. Грачева Е.Ю. утверждает, что одной из главных целей финансового контроля выступает "достижение правопорядка" [Грачева, с. 1058]. Правопорядок является центральным элементом общественного порядка и представляет собой систему отношений, охраняемых правом [Матузов, с. 433-436]. Неразрывно с правопорядком связано понятие законности - строгого и неуклонного соблюдения субъектами права законов и основанных на них подзаконных актов [Матузов, с. 425]. Финансовый контроль подразумевает обеспечение соблюдения именно финансового законодательства, значительную часть которого образует бюджетное.

По мнению Грачевой Е.Ю., финансовый контроль представляет собой регламентированную нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового

планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования [Грачева, с. 1058].

Так, например, Химичева Н.И. считает, что «финансовый контроль – это контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления в целях эффективного социально-экономического развития страны и отдельных регионов» [Химичева, с. 131]. Главная функция финансового контроля состоит в проверке соблюдения законности и целесообразности осуществляемых в экономической жизни общества операций.

Козырин А.Н. утверждает, что «под финансовым контролем следует понимать осуществляемую с использованием специфических форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности» [Козырин, с. 5].

По мнению Шохина С.О., финансовый контроль – это многоаспектная межотраслевая система наблюдения наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью объективной оценки экономической эффективности этой деятельности, установления законности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета [Шохин, с. 6]. Финансовый контроль может быть представлен также в виде совокупности действий по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности

субъектов хозяйствования и управления с применением определенных форм и методов его организации.

Эти определения полностью соответствуют вышеуказанным международно-правовым нормам и, подходят для всех видов и направлений контроля. В связи с этим тезис о том, что, государственный и муниципальный финансовый контроль является одним из основных компонентов системы государственного и муниципального управления, включая управление государственными и муниципальными финансами, представляется верным [Лапина, Ловинюков, с. 28].

Таким образом, во-первых, контроль - это активная деятельность уполномоченных проводить проверочные мероприятия контролеров. Что касается государственного (муниципального) контроля, то это могут быть соответствующие органы государственного (муниципального) контроля и их должностные лица, в отношении негосударственного контроля - аудиторские, консультационные и общественные организации и т. д.

Во-вторых, эта деятельность как часть процесса управления подчинена цели установления соответствия определенных процессов определенным нормам и правилам. Так как, соблюдение таких норм и правил подразумевает успех этих процессов, а их игнорирование создает нежелательные риски и угрозы.

В-третьих, на основании результатов контроля принимаются управленческие решения, в том числе направленные на нейтрализацию рисков и угроз и оптимизацию контролируемых процессов.

Представители советской правовой школы определили финансовый контроль как контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных средств государства и организаций с целью эффективного развития экономики и благосостояния человека [Советское финансовое право, с. 87]. По мнению, например, Ровинского Е.А., финансовый контроль основан на проверке не только соблюдения принципов обязательности и своевременности

поступления платежей в бюджет, но и экономного и осмотрительного управления хозяйством, борьбы с нарушением финансовой дисциплины [Ровинский, с. 5]. В то же время основной задачей государственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью было признано «изучение законности, целесообразности и достоверности хозяйственных операций путем проведения ревизий» [Данилевский, Мезенцева, с. 5].

Очевидно, что финансовый контроль - это контроль, осуществляемый в сфере финансов. Соответственно, проверке при осуществлении такого контроля подлежат процессы, происходящих в этой области. Сущность финансового контроля усматривается экспертами в том, что в процессе осуществления контроля проверяется следующее: соблюдение установленного правового порядка при осуществлении финансовой деятельности органов государственной власти, предприятий, учреждений и организаций различных организационно-правовых форм и форм собственности; экономическая целесообразность и эффективность проводимой финансовой деятельности, соответствие их основным задачам государства и общества. Исходя из этого, финансовый контроль является важным способом обеспечения законности и адекватности текущей финансовой деятельности [Ильин, Моисеев, с. 14].

Фактически, более четкую картину сущности финансового контроля можно получить, определив его цель и основные задачи. Главной целью финансового контроля является создание эффективного финансового механизма и стабильной финансовой системы, основанной на обоснованной и взвешенной финансовой политике. Только такой механизм и такая система могут надежно противостоять возникающим вызовам и угрозам и полностью удовлетворять финансовые потребности государства и общества. Она определяет объем задач, стоящих перед лицами, уполномоченными осуществлять финансовый контроль. К таким задачам относятся выявление, предотвращение и пресечение нарушений финансового законодательства, привлечение виновных лиц к ответственности путем применения финансовых и других санкций, а также компенсация финансового ущерба.

Исходя из вышеизложенного, финансовый контроль в целом можно определить как неотъемлемую часть государственного контроля, который является целенаправленной деятельностью уполномоченных лиц, которые обязаны выявлять в финансовой сфере в рамках проверочных процедур, предупреждать и пресекать нарушения финансового законодательства, а также привлекать виновных к ответственности путем применения финансовых и других санкций и возмещать финансовый ущерб в целях создания эффективного финансового механизма и создания стабильной финансовой системы. Данные задачи вытекают из широкого толкования финансового контроля, поскольку в узком смысле такой контроль сводится только к проверке соблюдения бюджетного законодательства.

По контролирующим субъектам финансовый контроль может быть государственным, внутрихозяйственным, финансово-кредитных органов, общественным и независимым (аудиторским).

По направлениям (объектам) финансового контроля он подразделяется на: бюджетный, налоговый, страховой, банковский, инвестиционный, таможенный, валютный и др.

Под формой финансового контроля понимают способы конкретного выражения и организации контрольных действий. В зависимости от времени совершения контроля выделяют три основные формы финансового контроля - предварительный, текущий и последующий, которые осуществляются в соответствующих формах (Приложение 5).

Ключевые функции финансового контроля отображены в Приложении 6.

Экономическое значение финансового контроля можно проследить в таких аспектах, как:

- стимулирование стремления объектов контроля к обеспечению законности процедур управления финансами;
- оптимизация структуры управления капиталом в коммерческой фирме либо в бюджетной организации— как результат, повышение эффективности работы соответствующих субъектов;

•содействие решению системных экономических задач государства и общества— с точки зрения стабильности налоговых платежей в бюджет государства или муниципалитета, обеспечения занятости граждан, развития рыночных отношений.

Финансовый контроль имеет две его масштабные разновидности — государственный и муниципальный контроль.

Существует два основных подхода к пониманию государственного финансового контроля.

Во-первых, под данным видом контроля понимается деятельность государственных структур, выполняющих проверку юридически независимых от проверяющего органа субъектов. Таковыми могут быть как государственные структуры, так и частные.

В первом случае особенность государственного финансового контроля будет заключаться в том, что его субъекты выясняют, насколько соответствует установленным нормам деятельность проверяемой организации по управлению главным образом бюджетными средствами. Но в тех случаях, когда бюджетная организация осуществляет предпринимательскую деятельность, предметом финансового контроля может быть также и управление внебюджетными средствами.

Во-вторых, государственный финансовый контроль может осуществляться в отношении юридически зависимых от проверяющего органа структур. Он предполагает осуществление проверки деятельности какого-либо подразделения ведомства или органа в целом штатными специалистами либо направляемыми вышестоящим органом. В этом случае речь чаще всего идет о проверке эффективности расходования бюджетных средств, но если коммерческая деятельность предусмотрена для той или иной государственной организации, то в рамках проверки исследуется также корректность ее осуществления.

Государственный финансовый контроль может также классифицироваться, исходя из сферы экономической деятельности.

Например, проверки могут быть налоговыми, таможенными, денежно-кредитными и т. д.

Государственный финансовый контроль осуществляется преимущественно посредством проверок, то есть действий, направленных на выявление фактов нарушения норм законодательства, регулирующего управление финансами. Государственные проверки подразделяются на две категории— камеральные и выездные (Приложение 7).

Главное отличие муниципального финансового контроля от государственного — это уровень выполнения проверяющими организациями своих функций, а также способ учреждения соответствующих органов. Госструктуры формируются при участии органов власти на федеральном или региональном уровне. Муниципальные структуры, в свою очередь, формируются местными органами власти, при этом они, как правило, не подотчетны государственным. Однако их деятельность основывается на положениях местных нормативно-правовых актов, которые не должны противоречить региональным либо федеральным источникам права.

Можно также отметить, что обычно государственные органы финансового контроля формируются строго по вертикали — соответствующие ведомства утверждаются на федеральном уровне, после чего в регионах открываются их территориальные подразделения. Муниципальные органы власти в РФ могут, в свою очередь, утверждать собственные ведомства, отвечающие за финансовый контроль, а также активно обращаться к внешним субъектам контроля, таким как, например, аудиторы, общественные группы, НКО.

1.3. ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И ЕГО ОРГАНИЗАЦИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Статья 265 Бюджетного Кодекса РФ относит государственный и муниципальный внутренний финансовый контроль в сфере бюджетных

правоотношений к контрольной деятельности Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся соответственно органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов РФ, местных администраций, Федерального казначейства [Бюджетный Кодекс].

Новая редакция ст. 265 БК РФ определяет главную цель государственного финансового контроля - обеспечение законности бюджетной деятельности, т.е. контроль над соблюдением бюджетного законодательства всеми участниками бюджетных отношений. Указанная цель достигается решением задач, рассмотренных в Приложении 8 [Бюджетный Кодекс].

Решением задач внутреннего контроля занимаются органы исполнительной власти, выполняющие в пределах своей компетенции функции по осуществлению государственного внутреннего финансового контроля. Значительную роль в организации бюджетного контроля играет Министерство финансов РФ - федеральный орган исполнительной власти, координирующий и контролирующей деятельность находящегося в его ведении органа внутреннего государственного финансово-бюджетного контроля - Федерального казначейства. Как было сказано, согласно ст. 165 БК РФ Министерство финансов РФ осуществляет нормативное и методическое обеспечение деятельности по проведению государственного (муниципального) финансового контроля, в том числе и внутреннего, федеральными органами исполнительной власти, а также методическое обеспечение такой деятельности органами исполнительной власти субъектов РФ и исполнительно-распорядительными органами муниципальных образований [Бюджетный Кодекс].

Цели деятельности Федерального казначейства как органа, обладающего функциями по проведению предварительного финансового контроля, следующие. Федеральное казначейство устанавливает порядок осуществления государственного внутреннего финансового контроля изданными им

ведомственными правовыми актами. Так, например, данная деятельность осуществляется на основании Приказа Казначейства России от 29.06.2020 N 200 "Об утверждении Положения об управлении внутренними (операционными) казначейскими рисками, внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе", разд. 6 которого устанавливает цели и задачи осуществления внутреннего контроля в подведомственной Федеральному казначейству сфере. Цели внутреннего финансового контроля представлены в Приложении 9.

Для реализации данных целей Федеральное казначейство выполняет задачи (Приложение 10), определяющие, в свою очередь, классификацию видов осуществляемого им внутреннего контроля, одним из которых является финансовый контроль [Кутырев, с. 28].

Таким образом, Федеральное казначейство осуществляет несколько видов внутреннего контроля в сфере своей деятельности. Согласно утвержденному Стандарту внутреннего контроля и внутреннего аудита внутренний контроль в Федеральном казначействе - непрерывный процесс, осуществляемый контрольно-аудиторскими подразделениями в рамках управления бюджетными рисками, направленный на обеспечение соблюдения требований законодательных и нормативных правовых актов РФ и административных либо иных регламентов, в том числе должностных регламентов сотрудников органов Федерального казначейства, на повышение эффективности и результативности проводимых в разрезе финансовых, административных и технологических операций. В настоящее время Федеральное казначейство является органом, обеспечивающим осуществление бюджетного процесса на стадии исполнения бюджета, финансовый контроль является преобладающим направлением его деятельности [Кутырев, с. 29].

Таким образом, изучив массив законодательных и подзаконных актов, регламентирующих порядок осуществления государственного внутреннего финансового контроля, а также компетенцию органов исполнительной власти,

можем прийти к выводу, что главная цель государственного внутреннего финансового контроля - обеспечение соблюдения бюджетного законодательства в установленных нормативными правовыми актами сферах и обеспечение целевого и эффективного расходования денежных средств, выделенных на реализацию государственных программ. Для реализации указанных целей в Российской Федерации существует в настоящее время орган исполнительной власти специальной компетенции, на который возложены функции по реализации государственного внутреннего финансового контроля. Данным ревизионным органом, исполняющим контрольные функции в финансово-бюджетной и некоторых других сферах, в настоящее время является Федеральное казначейство.

Федеральным законом от 26.07.2019 N 199-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита" (далее - Федеральный Закон № 199-ФЗ) были внесены изменения в Бюджетный кодекс.

В поправках Бюджетного Кодекса РФ косвенно появилось определение внутреннего финансового контроля. Так, п.п.1 п.2 статьи 160.2-1 БК РФ установлено, что внутренний финансовый аудит осуществляется в целях оценки надежности внутреннего процесса главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, осуществляемого в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий, и подготовки предложений об организации внутреннего финансового контроля [Бюджетный Кодекс].

Таким образом, исходя из обновленных норм БК РФ, согласно пп. 1 п. 2 ст. 160.2-1 БК РФ, п. 3 разд. II Федерального стандарта "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита", Письму Минфина России от 17.12.2019 N 02-02-05/98728 можно сделать вывод, что внутренний

финансовый контроль - это внутренний процесс, осуществляемый главным администратором бюджетных средств, администратором бюджетных средств, получателем бюджетных средств в целях соблюдения требований к исполнению бюджетных полномочий, которые установлены актами, регулирующими бюджетные правоотношения.

Таким образом, внутренний финансовый контроль должен представлять собой контрольный механизм, осуществляемый на постоянной основе в ходе формирования любого юридически значимого документа и (или) совершения операции и действий, направленных на выполнение бюджетного полномочия (внутренней бюджетной процедуры). Следует отметить, что фактически внутренний финансовый контроль представляет собой составную часть цикла осуществления любого процесса, включая осуществление бюджетных полномочий (внутренних бюджетных процедур).

Также, Федеральным законом № 199-ФЗ из бюджетного кодекса из методов финансового контроля исключено «санкционирование операций». Санкционирование из контроля перешло в исполнение бюджета, и теперь данная норма закреплена в статье 219 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Федеральным законом № 199-ФЗ было закреплено определение внутреннего финансового аудита в положениях Бюджетного кодекса. Так, согласно новой редакции ст. 160.2-1 БК РФ внутренний финансовый аудит является деятельностью по формированию и предоставлению руководителю главного администратора бюджетных средств, руководителю распорядителя бюджетных средств, руководителю получателя бюджетных средств, руководителю администратора доходов бюджета, руководителю администратора источников финансирования дефицита бюджета:

1) информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, администратора доходов бюджета, администратора источников

финансирования дефицита бюджета, главного администратора бюджетных средств, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;

2) предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств;

3) заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента [Бюджетный Кодекс].

Внутренний финансовый аудит осуществляется в целях:

1) оценки надежности внутреннего процесса главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, осуществляемого в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий, и подготовки предложений об организации внутреннего финансового контроля;

2) подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного Кодекса;

3) повышения качества финансового менеджмента.

Одна из новаций в порядке осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита – в том, что они должны осуществляться в соответствии с федеральными стандартами внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, устанавливаемыми Министерством финансов и Правительством РФ (обновленные п. 5 ст. 160.2-1 и п. 3 ст. 269.2 БК РФ).

Порядок проведения мониторинга качества финансового менеджмента определяет в том числе:

1) правила расчета и анализа значений показателей качества финансового менеджмента, формирования и представления информации, необходимой для проведения указанного мониторинга;

2) правила формирования и представления отчета о результатах мониторинга качества финансового менеджмента.

Федеральным законом № 199-ФЗ расширяется сфера осуществления государственного (муниципального) финансового контроля. Так, согласно новой редакции ч. 1 ст. 265 БК РФ государственный (муниципальный) финансовый контроль будет осуществляться в целях обеспечения соблюдения не только положений бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, но и (или) обуславливающих расходные обязательства публично-правовых образований, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров и соглашений о предоставлении средств из бюджета.

При осуществлении полномочий по внутреннему государственному (муниципальному) финансовому контролю органами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля:

- проводятся проверки, ревизии и обследования;
- направляются объектам контроля акты, заключения, представления и (или) предписания;
- направляются финансовым органам (органам управления государственными внебюджетными фондами) уведомления о применении бюджетных мер принуждения;
- осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в порядке, установленном законодательством об административных правонарушениях;
- назначается (организуется) проведение экспертиз, необходимых для проведения проверок, ревизий и обследований;

- получается необходимый для осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля постоянный доступ к государственным и муниципальным информационным системам в соответствии с законодательством Российской Федерации об информации, информационных технологиях и о защите информации, законодательством Российской Федерации о государственной и иной охраняемой законом тайне;
- направляются в суд иски о признании осуществленных закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд недействительными в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации [Орешкина, с. 104].

Согласно п. 3 ст. 269.2 БК РФ порядок осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля должен определяться в том числе стандартами осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. Они устанавливают единые принципы и основания проверок, ревизий и обследований, права и обязанности должностных лиц органов контроля и объектов контроля, закрепляют риск-ориентированный подход к планированию контрольной деятельности. Правительством РФ утверждены новые стандарты:

- Федеральный стандарт «Права и обязанности должностных лиц органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля и объектов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (их должностных лиц) при осуществлении внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля»;
- Федеральный стандарт «Принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля»;
- Федеральный стандарт «Планирование проверок, ревизий и обследований»;
- Федеральный стандарт «Реализация результатов проверок, ревизий и обследований»;

- Федеральный стандарт «Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов»;
- Федеральный стандарт «Правила досудебного обжалования решений и действий (бездействия) органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля и их должностных лиц»;
- Федеральный стандарт «Правила составления отчетности о результатах контрольной деятельности».

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

2.1. МЕТОДИКА ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Согласно Федеральному стандарту внутреннего контроля "Планирование проверок, ревизий и обследований" орган контроля формирует и утверждает документ, устанавливающий на очередной финансовый год перечень и сроки выполнения органом контроля контрольных мероприятий.

Планирование контрольных мероприятий включает следующие этапы:

1) формирование исходных данных для составления проекта плана контрольных мероприятий, который включает в себя:

- а) сбор и анализ информации об объектах контроля;
- б) определение объектов контроля и тем контрольных мероприятий, включаемых в проект плана контрольных мероприятий;
- в) определение предельного количества контрольных мероприятий в проекте плана контрольных мероприятий с учетом возможностей органа контроля на очередной финансовый год;

2) составление проекта плана контрольных мероприятий;

3) утверждение плана контрольных мероприятий [Федеральный стандарт «Планирование...»].

Для планирования контрольных мероприятий нужно не только составить и утвердить план, но и сформировать исходные данные. Сделать это можно на основе анализа собранной информации об объекте контроля, а также определения тем и предельного количества контрольных мероприятий. Полученная информация должна помочь проверяющим определить насколько вероятно допущение того или иного нарушения, а также насколько существенны будут последствия нарушения. Для определения этих двух

критериев применяется шкала оценок [Федеральный стандарт «Планирование...»].

Также стандартом определяются типовые темы плановых контрольных мероприятий. К ним, например, относятся проверка осуществления расходов на обеспечение деятельности казенного учреждения и их отражение в бюджетном учете, проверка предоставления и использования бюджетных субсидий, проверка осуществления бюджетных инвестиций, проверка соблюдения законодательства в сфере госзакупок и прочее.

На стадии формирования плана контрольных мероприятий составляется проект плана контрольных мероприятий с применением риск-ориентированного подхода, выражающегося в необходимости проведения контрольного мероприятия в очередном финансовом году на основании идентификации принадлежности объекта контроля и (или) направления его финансово-хозяйственной деятельности к категориям риска.

Под риском понимается степень возможности наступления события, негативно влияющего на деятельность объекта контроля в финансово-бюджетной сфере и результаты указанной деятельности, а также на законность, эффективность и целевой характер использования средств бюджета (средств, полученных из бюджета) [Федеральный стандарт «Планирование...»].

Информация об объектах контроля, в том числе информация из информационных систем, владельцами или операторами которых являются Федеральное казначейство, Министерство финансов Российской Федерации, иные государственные и муниципальные органы, должна позволять определить по каждому объекту контроля и предмету контроля значение критерия "вероятность допущения нарушения" и значение критерия "существенность последствий нарушения" (Приложение 11).

При определении значения критерия "вероятность" и значения критерия "существенность" используется шкала оценок - "низкая оценка", "средняя оценка" или "высокая оценка". На основании анализа рисков - сочетания

критерия "вероятность" и критерия "существенность" и определения их значения по шкале оценок каждому предмету контроля и объекту контроля присваивается одна из категорий риска (Приложение 12).

Ведомственным стандартом органа контроля может быть установлена необходимость использования журнала рисков внутреннего контроля и предусмотрены его форма, требования к содержанию, порядок формирования и изменения в случае принятия решения о внесении изменений в решение о назначении контрольного мероприятия.

Федеральный стандарт внутреннего финансового контроля "Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов" устанавливает правила проведения плановых и внеплановых проверок, ревизий и обследований, а также порядок оформления их результатов в рамках реализации органом внутреннего финансового контроля полномочий по осуществлению внутреннего финансового контроля [Федеральный стандарт «Проведение...】.

Решение о назначении планового контрольного мероприятия принимается на основании плана контрольных мероприятий.

Решение о назначении внепланового контрольного мероприятия может быть принято на основании:

1. результата анализа данных, содержащихся в информационных системах;
2. установления должностным лицом органа контроля в ходе исполнения должностных обязанностей признаков нарушений законодательных и иных нормативных правовых актов по вопросам, отнесенным к полномочиям органа контроля;
3. результата рассмотрения поступивших обращений, запросов, поручений, иной информации о признаках нарушений законодательных и иных нормативных правовых актов по вопросам, отнесенным к полномочиям органа контроля, с учетом риск-ориентированного подхода, установленного правовым актом органа контроля;

4. истечения срока исполнения объектами контроля ранее выданных органом контроля представлений и (или) предписаний;

5. результата проведенного контрольного мероприятия, в том числе в случае невозможности получения необходимой информации (документов, материалов) в ходе проведения камеральной проверки [Федеральный стандарт «Проведение...»].

Ведомственным стандартом органа контроля может быть установлена необходимость использования рабочего плана (плана-графика) контрольного мероприятия и предусмотрены его форма, требования к содержанию, порядок формирования и изменения в случае принятия решения о внесении изменений в решение о назначении контрольного мероприятия.

В ходе проведения контрольного мероприятия могут осуществляться контрольные действия, организовываться экспертизы (Приложение 13).

К контрольным действиям при проведении контрольных мероприятий относятся:

1. контрольные действия по документальному изучению в отношении финансовых, бухгалтерских, отчетных документов, документов о планировании и об осуществлении закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и иных документов, содержащих информацию о деятельности объекта контроля, данных информационных систем;

2. контрольные действия по фактическому изучению путем осмотра, инвентаризации, наблюдения, пересчета, контрольных обмеров и осуществления других действий по контролю, в том числе исследований, испытаний, измерений и иных требующих специальных знаний (навыков) контрольных действий [Федеральный стандарт «Проведение...»].

По результатам проведения экспертизы специалистом составляется экспертное заключение.

Экспертное заключение по результатам проведения экспертизы прилагается к акту, заключению, оформленным по результатам контрольного

мероприятия. Ведомственным стандартом органа контроля может быть предусмотрен порядок назначения (организации) экспертов.

Результаты контрольных действий по фактическому изучению деятельности объекта контроля оформляются соответствующими актами, формы которых также могут быть установлены ведомственным стандартом органа контроля.

После проведения всех контрольных действий руководитель контрольного мероприятия подготавливает и подписывает справку о завершении контрольных действий и направляет ее объекту контроля.

При изложении в акте, заключении результатов контрольного мероприятия должны быть обеспечены:

- объективность, обоснованность, системность, доступность и лаконичность (без ущерба для содержания);
- четкость формулировок описания содержания выявленных нарушений;
- логическая и хронологическая последовательность излагаемого материала в рамках каждого проверяемого вопроса;
- изложение фактических данных только на основе документов (информации, сведений), при наличии исчерпывающих ссылок на них, а также фактических данных на основании контрольных действий по фактическому изучению деятельности объекта контроля в рамках полномочий органа контроля.

На основании решения руководителя органа контроля, принятого по результатам рассмотрения акта проверки, а также иных материалов проверки, результатов повторной проверки, должностные лица органа контроля, обеспечивают подготовку и направление:

- представления и (или) предписания объекту контроля;
- информации в правоохранительные органы, органы прокуратуры и иные государственные (муниципальные) органы [Федеральный стандарт «Реализация...»].

Внутренний финансовый контроль осуществляется сплошным или выборочным способом в отношении процедур и операций, путем проведения проверок, направленных на установление соответствия представленных документов путем сбора и анализа информации о своевременности точности и обоснованности информации, отраженной в указанных документах.

Согласно Федеральным стандартам внутреннего финансового контроля перечень типовых вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения контрольных мероприятий, и подходы к осуществлению контрольных действий при изучении таких типовых вопросов в ходе проведения контрольных мероприятий, порядок назначения экспертиз могут устанавливаться ведомственными стандартами органа контроля.

Подготовка к проведению внутреннего финансового контроля может включать этапы формирования карты внутреннего контроля по каждому отражаемому в нем предмету (Приложение 14).

Следует заметить, что формирование, утверждение и актуализация карт внутреннего финансового контроля в государственном учреждении осуществляются в порядке, установленном учредителем бюджетного учреждения.

В процессе формирования карт можно использовать утвержденные элементы учетной политики бухгалтерского учета, например, установленные правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

В свою очередь информация о результатах внутреннего финансового контроля направляется учреждениям, ответственным за результаты выполнения внутренних бюджетных процедур, учредителю. По итогам рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля принимаются меры с указанием сроков их выполнения, направленные:

- на обеспечение применения эффективных автоматических контрольных действий в отношении отдельных операций;
- на уточнение прав по формированию финансовых и первичных учетных документов;

- на устранение конфликта интересов у должностных лиц, осуществляющих внутренние бюджетные процедуры;
- на проведение служебных проверок и применение мер материальной и (или) дисциплинарной ответственности к виновным лицам;
- на ведение эффективной кадровой политики в отношении кадрового состава государственного образовательного учреждения.

В целях совершенствования организации проведения внутреннего контроля в государственном секторе предлагается рассмотреть возможность составления сводного плана контрольных мероприятий, проводимых в отношении подведомственных государственных учреждений, а также составить расширенный перечень бюджетных процедур и журнал управления рисками.

В карту внутреннего финансового контроля на год целесообразно включить следующие внутренние бюджетные процедуры в отношении подведомственных учреждений:

- ведение бюджетного учета, проведение оценки имущества и обязательств, проведение инвентаризаций;
- сохранность государственного имущества;
- полнота мобилизации в бюджет доходов от использования имущества, и имущественных прав;
- осуществление начисления, учета и контроля правильности начисления, полноты и своевременности осуществления неналоговых платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним;
- выполнение доведенных государственных заданий;
- исполнение бюджетной сметы;
- соответствие заключаемых контрактов (договоров) доведенным объемам бюджетных обязательств;
- соблюдение получателями бюджетных инвестиций условий, целей и порядка их предоставления;

– соблюдение получателями межбюджетных субсидий, субвенций, бюджетных инвестиций условий, целей и порядка, установленных при их предоставлении;

– профилактика коррупционных рисков при использовании бюджетных средств, государственного имущества [Гиниятуллина, с. 58].

Отдельно следует охарактеризовать журнал управления рисками главного распорядителя бюджетных средств. В нем указывают наименование риска; ответственное должностное лицо по управлению риском; мероприятия по управлению риском.

Результат финансового менеджмента главных администраторов бюджетных средств в свою очередь можно охарактеризовать с помощью системы показателей оценки качества финансового менеджмента, установленных Минфином России, финансовыми органами субъекта Российской Федерации и муниципальных образований [Михеева, с. 4].

Выполнение задачи, поставленной государственной программой, по увеличению индекса качества финансового менеджмента возможно за счет создания в каждой организации государственного сектора эффективной системы внутреннего финансового контроля и внедрения внутреннего аудита в практику государственного и муниципального управления [Шелунцова, с. 172].

Другим подходом к осуществлению внутреннего финансового контроля следует рассматривать внедрение элементов управления рисками.

Внутренний финансовый контроль осуществляется в отношении операций, составляющих внутренние бюджетные процедуры и имеющих наибольший уровень рисков. То есть уровень риска оценивается в целях осуществления контроля за правильностью совершения бюджетной процедуры. Однако в мировой практике риск оценивается с целью минимизации наиболее значимых рисков, а контроль за правильностью совершения отдельной операции является мерой снижения уровня конкретного риска [Богатырева, с. 407].

Таким образом, необходим переход от контроля за совершаемыми операциями к снижению вероятности наступления риска и уменьшению возможных негативных последствий от его наступления.

Внедрение системы оценки и минимизации рисков в рамках осуществления внутреннего финансового контроля в свою очередь потребует разработки и утверждения необходимых методических материалов и их постоянного обновления с учетом практики применения.

2.2. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

Функционирование системы оплаты труда работников бюджетной сферы в Российской Федерации в течение всего исторического периода ее существования связано с серьезными проблемами. Среди них: низкий уровень заработной платы, отсутствие обоснованной дифференциации оплаты труда по регионам, превышение оплаты труда в местных и региональных органах по сравнению с федеральными органами в тех же регионах и др. Важнейшей проблемой, существовавшей в период применения единой тарифной сетки и сохранившейся в пореформенный период, является наличие существенного различия в оплате труда работников бюджетной сферы и сотрудников, выполняющих аналогичную работу внебюджетных организациях.

Основаниями для совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях являются: послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2012-2014 гг.; Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2013-2015 гг.; Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. № 597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики».

Совершенствование систем оплаты труда преследует следующие цели:

— сокращение разрыва между средним уровнем оплаты труда работников учреждений и средним уровнем заработной платы по субъекту Российской Федерации;

— устранение необоснованной дифференциации в уровне оплаты труда руководителей и работников учреждений;

— совершенствование системы критериев и показателей эффективности деятельности учреждений и работников, установления указанных критериев и показателей в учреждениях, где они в настоящее время отсутствуют;

— отмена стимулирующих выплат, устанавливаемых без учета показателей эффективности деятельности учреждений и работников;

— определение оптимального соотношения гарантированной части заработной платы и стимулирующих надбавок [Вилкова, с. 36].

Согласно распоряжению Правительства РФ от 26 ноября 2012 г. № 2190-р «О программе поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012-2018 гг.», предусматривается утверждение Правительством РФ государственных программ и планов мероприятий («дорожных карт») по развитию отраслей социальной сферы, содержащих целевые показатели (индикаторы) развития отраслей и меры, обеспечивающие их достижение. В «дорожные карты» включаются в том числе мероприятия по совершенствованию систем оплаты труда работников в соответствующих сферах, обеспечивающие за счет доходов от всех направлений деятельности учреждения повышение оплаты труда работников в соответствии с указами Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. № 597 и от 1 июня 2012 г. № 761, обусловленное достижением конкретных показателей качества и количества оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), а также мероприятия по проведению структурных реформ в соответствующих отраслях, обеспечивающие возможности использования не менее трети необходимых ресурсов для повышения оплаты труда за счет реорганизации неэффективных организаций и программ. Более полный учет в системе

оплаты труда сложности труда работников учреждений и исключение стимулирующих выплат, назначаемых без учета показателей качества и количества оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), позволят сбалансировать долю тарифной части заработка работников и стимулирующих выплат в целях повышения мотивации работников и эффективности их деятельности по заданным критериям и показателям [Вилкова, с. 38].

Таким образом, названным постановлением Правительства РФ для совершенствования организации заработной платы в учреждениях бюджетной сферы рекомендуется внедрение критериев целевых показателей эффективности работы организаций, критериев определения персонального коэффициента руководителей организаций и показателей эффективности работников организаций. Реализация мероприятий по внедрению данных критериев и показателей позволит повысить престижность и привлекательность профессий работников, участвующих в оказании государственных (муниципальных) услуг (выполнении работ); внедрить в учреждениях системы оплаты труда работников, увязанные с качеством оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ); повысить уровень квалификации работников, участвующих в оказании государственных (муниципальных) услуг (выполнении работ); повысить качество оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ) в социальной сфере, а также создать прозрачный механизм оплаты труда руководителей учреждений.

Критерии оценки эффективности деятельности классифицируются:

- по уровням оценки — двухуровневые и многоуровневые;
- по применимости к должностям и группам должностей персонала — общие (применяется ко всем должностям и группам должностей) и индивидуальные;
- по характеру оцениваемых результатов труда — количественные (результаты труда имеют преимущественно количественный характер) и

качественные (результаты труда имеют преимущественно качественный характер);

— по применимости для конкретного работника — обязательные и дополнительные [Вилкова, с. 40].

Таким образом, к общим показателям эффективности учреждений и их руководителей относятся три группы показателей: по основной деятельности, финансово-хозяйственной деятельности, деятельности, направленной на работу с кадрами (Приложение 15).

Установление индивидуальных показателей эффективности деятельности государственных учреждений и их руководителей относится к компетенциям соответствующих исполнительных органов государственной власти. Индивидуальные показатели оценки эффективности деятельности подведомственных учреждений и их руководителей по сферам применения разрабатываются отдельно для каждого типа учреждений.

К общим показателям эффективности деятельности работников государственных учреждений относятся соблюдение трудовой дисциплины и надлежащее исполнение трудовых обязанностей; соблюдение положений Кодекса профессиональной этики; участие в методической работе и инновационной деятельности учреждения (участие в разработке учебно-методических, научно-методических публикаций, пособий, рекомендаций, а также в подготовке выступлений на конференциях и семинарах); участие в конкурсах профессионального мастерства, творческих лабораториях, экспериментальных группах; освоение программ повышения квалификации или профессиональной подготовки; использование новых эффективных технологий в процессе предоставления государственных услуг; удовлетворенность граждан качеством и количеством предоставленных государственных услуг (отсутствие обоснованных жалоб на качество их предоставления).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что данные критерии и показатели являются многоуровневой системой. Такая система позволит более

эффективно осуществлять стимулирование, выделять сотрудников, которые наиболее качественно работают, добиваются лучших результатов и направлять на это средства из стимулирующей части Фонда оплаты труда. Зарплата работника с введением новой системы может увеличиться в зависимости результатов и качества его труда, а может остаться на уровне гарантированной её части, но его оклад не может стать меньше, чем был.

Многоуровневая система критериев поможет также повысить качество государственных услуг. При этом учреждению придется научиться по-новому оценивать труд специалистов, осваивать новые методики подсчета эффективности их труда и деятельности самого образовательного учреждения. Для учреждения разрабатываются специальные показатели, по которым будет производиться оценка эффективности его работы. От исполнения этих показателей будут зависеть некоторые составляющие зарплаты руководителей и работников учреждения — на пример, стимулирующие выплаты.

Результатом оценки эффективности учреждений, их руководителей и работников является установление зависимости уровня оплаты труда работников от объема и качества предоставляемых социальных услуг.

Главными задачами учета труда и его оплаты в государственных учреждениях являются [Бодяко, с. 23]:

- точный учет личного состава работников, отработанного ими времени и количества труда;
- правильное исчисление сумм оплаты в соответствии с объемом и качеством труда;
- правильное исчисление удержаний из заработной платы и прочих сумм;
- осуществление и учет расчетов с сотрудниками;
- учет страховых взносов во внебюджетные фонды, расчетов по налогу на доходы физических лиц;

- контроль за оптимальным использованием средств, которые предусмотрены для оплаты труда;
- соблюдение трудового законодательства.

Трудовые отношения и оплата труда в учреждениях государственного сектора регулируются ТК РФ, постановлениями Правительства РФ об оплате труда в бюджетной сфере и расчете среднего заработка, отраслевыми инструкциями о доплатах и надбавках, инструкциями Министерства финансов РФ (Минфин России) по учетной политике, прочими законодательными актами.

Оплата труда сотрудников государственных учреждений утверждается в основном повременной и регулируется на основании заключений вышестоящих органов о размере окладов, доплат и надбавок. По результатам аттестации и тарификации каждому работнику устанавливаются ставки и оклады.

Работникам бюджетной сферы по законодательным актам Российской Федерации, субъектов федерации, инструкциям руководящих органов полагаются доплаты и надбавки. Они находятся в зависимости от характера и условий труда, специфик выполняемых функций. В России применяется существенное число доплат и надбавок, которые дифференцированы по отраслям, профессиям, регионам. Доплаты и надбавки возможно классифицировать следующим способом:

1. Региональные надбавки, которые связаны с деятельностью и проживанием на территориях с неблагоприятными условиями (районный коэффициент и северные надбавки). Это места вблизи опасных объектов, с неблагоприятными природно-климатическими условиями, значительно удаленные от центральных регионов России. Исчисление заработной платы и социальных выплат в регионах с неблагоприятными условиями проживания осуществляется с повышающим коэффициентом (от 1,1 до 3). Повышающий коэффициент распространяется не только на основной оклад, но и на иные

доплаты и надбавки, социальные выплаты (пенсии, пособия по безработице, стипендии и пр.).

2. Компенсирующие доплаты и надбавки применяются при отклонении от нормальных условий работы: доплаты за работу в ночное время и в праздники, за разъездной характер работ, за вредность производственных условий, за опасность жизни и здоровью и пр. Список компенсирующих доплат и надбавок, процедура их применения регламентируются отраслевыми инструкциями и прочими законодательными актами.

3. Стимулирующие доплаты и надбавки применяются с целью стимулирования и оценки объема и качества работы. К ним причисляются доплаты и надбавки за сверхурочные работы; за совмещение профессий; за выполнение дополнительных обязанностей; за увеличенную зону обслуживания. К надбавкам, стимулирующим рост качества труда и профессионализма, относятся доплаты за классность и категорию [Савченко, с. 215].

Исчисление заработной платы трудящимся бюджетной сферы при повременной оплате труда содержит в себе следующее [Савченко, с. 216]:

1. Оклад, который предусмотрен по приказу. Вычисление оклада производится на основе среднедневного заработка, который умножается на количество отработанных дней.

2. Доплаты и надбавки, которые рассчитываются или пропорционально окладу, или устанавливаются в виде конкретной суммы (откорректированной при неполном рабочем периоде).

3. Премии, которые предусмотрены трудовым договором или приказом руководителя организации.

4. Районный коэффициент, рассчитываемый на оклад, надбавки и премии.

Начисленная в бюджетных, казенных, автономных учреждениях заработная плата представляет собой источник для исполнения трудящимся

определенных обязанностей, которые реализуются в виде удержаний из заработной платы.

Удержания из заработной платы сотрудника бюджетной сферы следующие.

1. НДФЛ – согласно законодательству России, данный налог удерживается работодателем, когда в роли дохода трудящегося выступает заработная плата.

2. Суммы членских взносов в профсоюзы – варианты удержания: заявление работника или согласно договору профсоюзной организации с администрацией учреждения.

3. Суммы страховых взносов по договорам добровольного страхования (по заявлению работника).

4. Удержания на основании исполнительных документов (алименты, возмещения вреда пострадавшим, компенсационные выплаты и пр.).

5. Удержания по безналичному перечислению сумм на счета банков (по заявлению работника – пополнение банковских вкладов; возврат кредитов и выплата процентов; оплата коммунальных услуг и пр.) [Савченко, с. 216].

2.3. МЕТОДЫ СИСТЕМАТИЗАЦИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА

Осуществление внутреннего контроля невозможно без достоверной, оперативной, релевантной информации, которая формируется в системе бухгалтерского учета и ее аналитической обработки, то есть без ее учетно-аналитического обеспечения.

Важнейшим поставщиком информации для управления является система бюджетного учета. Как считают Кучеров А.В. и Шибилева О.В., в мировой практике государственного управления формирование надежной системы учетно-аналитической информации имеет первостепенное значение для его

эффективной реализации. От качества учетной информации зависит точность анализа прошлых событий и оценки сложившейся ситуации, правильность выводов и степень обоснованности принимаемых решений [Кучеров, с. 13].

Система бухгалтерского учета в государственных организациях должна обеспечивать эффективное решение управленческих задач на том или ином этапе экономического развития. Как считают Глущенко А.В., Набойщикова Т.Ю., сложившаяся в настоящее время система бухгалтерского учета в государственных организациях является динамично развивающейся, так как она связана с изменениями, происходящими при проведении бюджетной реформы. Данный фактор влечет за собой необходимость пересмотра и уточнения существующих учетных принципов в бюджетном учете [Глущенко, Набойщикова, с. 192].

Реалии рыночной экономики, проведение бюджетной реформы диктуют новые требования к качеству учетной информации в организациях государственного сектора, а именно:

- содержательность информации и степень полезности ее использования для целей управления;
- аналитичность информации, ее детализация, отвечающая потребностям анализа,
- достоверность информации, основанная на объективном отражении исследуемых явлений и процессов;
- достаточность информации, характеризующаяся полнотой описания всех процессов и явлений, а также существенностью информации для нужд управления;
- оперативность – информация должна быть подготовлена по любому запросу управленцев;
- рациональность – предполагает, что затраты на получение информации будут ниже выгод от ее использования;
- релевантность – информация должна удовлетворять конкретным информационным запросам пользователей [Кузьмина, с. 34].

Эти качественные требования к информации, формируемой учетно-аналитическим обеспечением в государственных организациях, и задачи современной системы управления являются основой для определения состава учетных принципов.

Несомненно, что бухгалтерский учет в государственных организациях должен основываться на общих учетных принципах. Однако, многие ученые-экономисты обосновывают необходимость выделения специфических для общественного сектора принципов. Проняевой Л.И. предложена систематизация учетных принципов для организаций государственного сектора, состоящая из основополагающих и учетных принципов организаций общественного сектора (Приложение 16) [Проняева, 2008, с. 15].

Система основополагающих учетных принципов общеизвестна, описана в научных трудах и представлена принципами-допущениями, принципами-требованиями и принципами-правилами. Учетные принципы для государственных организаций должны включать в себя общие учетные принципы, отражающие подходы к формированию информации в организациях общественного сектора и дополнительные учетные принципы, специфичные для органов исполнительной власти [Торхова, с. 37].

Процесс подготовки информации для управления в организациях госсектора с точки зрения ее достаточности, т.е. полного удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей, обусловлен функционированием структурных взаимосвязанных компонентов учетно-аналитического обеспечения. Эти компоненты представлены тремя блоками учетно-аналитического обеспечения управления:

- Учетно-информационный блок реализует задачу формирования информационных ресурсов, посредством учетных инструментов (документирование, группировка и обобщение с использованием учетных регистров и счетов, формирование показателей отчетности). Происходит преобразование из первичной информации в отчетную документацию. Преобразование несет качественную основу, так как определяет

достаточность информации для управленческих нужд. Здесь определяется полнота, достоверность информации, ее качество и своевременность.

- Информационно-аналитический блок реализует задачу преобразования информации, формируемой первым блоком. Это обеспечивается аналитическим инструментарием финансового, управленческого и стратегического анализа. Степень преобразования информации в данном блоке определяется потребностями пользователей.

- Информационно-управленческий блок использует подготовленную предыдущими блоками информацию для принятия управленческих решений и контроля за их выполнением. Здесь проявляются реальные информационные потребности управления (снижение или увеличение потребности в той или иной информации), формируются новые задачи анализа, обеспечивающие информационные запросы, осуществляется контроль за выполнением принятого управленческого решения и анализ его эффективности. В случае необходимости управленческое решение подвергается корректировке [Озеран, с. 57].

Таким образом, реализация задач учетно-аналитического обеспечения управления, представленного в виде структурно-информационной модели, способствует непрерывной циркуляции информационных потоков от источника (или преобразователя) информации к ее потребителю.

Порядок формирования учетно-аналитической информации по расходам на оплату труда в целях бюджетирования представлен в Приложении 17.

Бюджетирование является, по существу, технологией комплексного финансового планирования и органически образует замкнутый цикл управления деятельностью предприятия, включающий последовательное выполнение следующих функций: планирование (определение прогнозных значений ожидаемых результатов); учет; контроль (сопоставление прогноза с фактом и выявление отклонений); анализ (выявление причин отклонений от прогноза) [Ломовцева, с. 85].

Важной задачей формирования учетно-аналитической информации по расходам на оплату труда в целях бюджетирования является гармонизация финансового и управленческого учета на основе общего порядка сбора, обработки, хранения и представления информации о расходах. Единой должна быть и основная цель этой системы – удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей. Сходство данных видов учета заключается в единстве первичной информации, на основе которой в дальнейшем будет происходить трансформация информации в соответствующие регистры в необходимых аналитических разрезах для нужд пользователей [Вахрушина, с. 245].

В бюджетном учете начисление заработной платы и принятие денежных обязательств по оплате труда происходит одновременно. Для осуществления расходов по начислению и выплате заработной платы от главного распорядителя бюджета поступают денежные средства, которые отражаются в лимитах бюджетных обязательств организации, предусмотренных на эти цели [Ланцова, с. 72].

В бюджетной сфере для детализации движения денежных средств разработана классификация операций сектора государственного управления (КОСГУ). При этом к бухгалтерскому счету при формировании проводок добавляется код, определяющий вид поступления или выбытия объекта учета в соответствии с данной классификацией. В частности, для начисления заработной платы используются следующие коды КОСГУ [Киченина, с. 81]:

- 211 – «Заработная плата»: сюда необходимо отнести расходы на все выплаты денежных средств в соответствии с договорными обязательствами; кроме этого, здесь отражают различные удержания из начисленной заработной платы сотрудника;
- 212 – «Прочие выплаты»: используется для начисления расходов на оплату, не относящихся к зарплате, дополнительных выплат, компенсаций;
- Пособия, например, те, что выплачиваются за счет ФСС сотрудникам, относят на подстатью 213.

Также для корректного распределения видов движения денежных средств понадобятся следующие КОСГУ [Киченина, с. 82]:

- 730 – «Увеличение прочей кредиторской задолженности»;
- 830 – «Уменьшение прочей кредиторской задолженности»;
- 610 – «Выбытие со счетов бюджета».

Начисленные суммы оплаты труда отражаются в бюджетном учете на счете 0 30211000 «Расчеты по заработной плате».

Расходы, которые произведены в виде расчетов по оплате труда со штатными сотрудниками бюджетных организаций по всем категориям выплат, установленных трудовым законодательством, трудовыми договорами (коллективными и индивидуальными), отраслевыми тарифными соглашениями отражаются на счете 0 40120211. По дебету счета 0 40120211 идет учет сумм начисленных заработных плат в корреспонденции с кредитом счета 0 30211730 «Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате».

Суммы начисленной оплаты труда лицам, которые не состоят в штате учреждения, а работают по договорам гражданско-правового характера, отражаются по кредиту счета 0 30226730 «Увеличение кредиторской задолженности по прочим работам, услугам» и дебету счета 0 40120226 «Расходы на прочие работы, услуги». Действие данной нормы распространяется только на договора гражданско-правового характера, куда относится, например, выполнение работ или оказание услуг. Начисление сумм оплаты труда работникам, хоть и не являющихся штатными работниками организации, но привлекаемые к выполнению трудовых обязанностей на условиях внешнего совместительства (на штатные должности), производится в порядке, установленном для штатного персонала организации [Демидов, с. 24].

На счете 0 30213000 «Расчеты по начислениям на выплаты по оплате труда» отражаются суммы начисленных работникам пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, пособий по уходу за ребенком

до достижения им возраста полутора лет и других выплат за счет средств государственного социального страхования. Указанные расходы относятся на подстатью 213 «Начисления на выплаты по оплате труда» КОСГУ [Вилкова, с. 39].

Итак, известно, что в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета номер счета состоит из 26 разрядов. Для бюджетных, автономных и казенных учреждений принцип построения счета одинаков. Поскольку 18-й разряд указывает код вида деятельности, у разных учреждений по этому разряду берутся следующие цифры [Вилкова, с. 40]:

- 1 – бюджетная деятельность;
- 2 – приносящая доход деятельность;
- 3 – средства во временном распоряжении;
- 4 – субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;
- 5 – субсидии на иные цели;
- 6 – бюджетные инвестиции;
- 7 – средства по обязательному медицинскому страхованию.

Начисление НДФЛ осуществляется по кредиту счета 0 30301730 («Увеличение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»). Перечисление удержанного НДФЛ проводится по дебету счета 0 30301830 («уменьшение кредиторской задолженности по налогу на доходы физических лиц»).

При осуществлении предпринимательской деятельности начисление НДФЛ сопровождается следующей проводкой: по дебету счета 2 30211830 в корреспонденции по кредиту счета 2 30301730.

С 2016 года статьи КОСГУ не применяются получателями средств при формировании планов доходов и расходов, но применяется в учете и отчетности. В 2020 году требуется применять ее для учреждений и организаций государственного сектора при составлении рабочего плана

счетов, ведении учета и отчетности (Приложение 18). Порядок утверждения плана счетов бюджетного учета закреплен в Приказе Минфина № 162н (в ред. 28.12.2018).

КВР - это код вида расходов. Но по сути, это часть классификации КБК, следовательно, часть бухгалтерского счета. Он включает группу, подгруппу и элемент видов расходов (Приложение 19).

Структура КВР — это три числа с 18 по 20 разряд в структуре КБК расходов бюджетов. КВР представлен следующими группами: затраты на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами; закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд; социальное обеспечение и иные выплаты населению; капитальные вложения в объекты государственной (муниципальной) собственности; межбюджетные трансферты; предоставление субсидий бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям; обслуживание государственного (муниципального) долга; иные ассигнования. Коды видов расходов используются при определении структуры КБК расходных операций.

Поскольку КВР более укрупненная группировка, чем классификаторы ОСГУ, для упрощения применения соответствующих кодов Минфином утверждена таблица соответствия. Сопоставление КВР и КОСГУ бюджетных учреждений и организаций государственного сектора представлено таблицей в Приложении 20.

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

3.1. РАЗВИТИЕ ИНСТИТУТА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

Несмотря на различие мнений представителей субъектов контроля и аудита, сходятся они в одном — в настоящее время требуют организационных решений ряд процедурных и методологических вопросов, необходимых для обеспечения эффективности созданных систем внутреннего финансового контроля и финансового аудита [Драгун, с. 59].

Оценка качества финансового менеджмента органов государственной власти — это периодический формализованный процесс, обеспечивающий комплексную оценку и анализ процессов и процедур, охватывающих все элементы бюджетного процесса и финансово-хозяйственной деятельности. На федеральном уровне с 2008 г. осуществляется мониторинг качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета [Проняева, 2012, с. 7].

С 2017 г. начался новый этап в развитии методологии, предусматривающий интеграцию оценки качества финансового менеджмента с развитием систем внутреннего финансового контроля и аудита при смещении акцентов в деятельности органов государственного внешнего и внутреннего финансового контроля на аудит (оценку) качества этих систем [Романов].

Указанные механизмы необходимо внедрять с целью повышения качества управления финансовыми ресурсами, создания прозрачной эффективной системы финансового менеджмента, однако формализованной связи между оценкой качества финансового менеджмента и системой внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита на сегодня не существует. Следовательно, на практике указанные процедуры

воспринимаются как отдельные функции, слабо встроенные в управленческий процесс и систему внутреннего контроля организации государственного сектора.

Совершенствование указанной системы необходимо проводить в несколько этапов [Ситнов, с. 9].

Первый этап — включение элементов системы управления бюджетными рисками.

Правила осуществления внутреннего финансового контроля предусматривают необходимость формирования карт внутреннего финансового контроля (далее — карты), в них указываются операции, возникающие из соответствующей бюджетной процедуры, периодичность их выполнения, ответственные за их выполнение должностные лица, методы контроля, контрольные действия за их выполнением.

На сегодня нет четких критериев выбора операций и характеристик контрольных действий для их занесения в карту. В связи с этим многие рассматривают карту как дополнительный документ, отражающий ход выполнения внутренней бюджетной процедуры, уже predetermined в локальных актах (регламентах) соответствующих главных администраторов и администраторов бюджетных средств.

При этом возникает ключевой вопрос о необходимости описания в карте применяемых методов самоконтроля, контроля по подчиненности при условии, что в должностных регламентах и положениях о структурных подразделениях уже закреплена ответственность руководителей и их подчиненных за правильность и своевременность выполнения операций, находящихся в их компетенции. При разрешении вопроса по исключению вышеуказанного дублирования в целях формирования эффективного дизайна системы контроля и аудита, а также соответствующих изменений нормативной правовой базы необходимо учитывать международную концепцию внутреннего контроля COSO [Пашков, Юденков, с. 42]. Применительно к информационной сфере организации концепция Комитета

COSO развивается рядом таких стандартов, как COBIT и ITIL. Базовые решения методологии ITIL закреплены отдельными международными стандартами менеджмента услуг информационных технологий в организации из соответствующего семейства стандартов менеджмента ISO/IEC 20000 [Пашков, Юденков, с. 49].

Риск-ориентированный подход основой указанной концепции является выявление и оценка бюджетных рисков — возможных событий, негативно влияющих на выполнение бюджетных процедур, по следующим направлениям: вероятность наступления и последствия его реализации [Романов].

По результатам оценки бюджетных рисков прежде всего необходимо определить рискованные операции для включения в карту и характер контрольных действий, необходимых для своевременного пресечения реализации существенных рисков. При таком подходе наиболее эффективными являются автоматические контрольные действия, проводимые с применением информационных систем, обеспечивающих осуществление внутренних бюджетных процедур, с автоматическим занесением данных о нарушениях (ошибках) и их исправлении в журнал (регистр) результатов контрольных действий [Кулик].

Важнейшим источником для работы с рисками при формировании карт должна стать информация о результатах контрольных и аналитических мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля, результатах проведения мониторинга качества финансового менеджмента, поступающая главному администратору бюджетных средств на регулярной основе, а также результатах внутреннего аудита.

Второй этап — гармонизация системы внутреннего контроля с системой управления бюджетными рисками главного администратора бюджетных средств, трансформация в систему повышения качества финансового менеджмента [Козырин, с. 12].

На данной стадии внутренний финансовый контроль должен стать целостной системой управления бюджетными рисками. Это означает не только реализацию проверок за исполнением операций на основе оценки рисков, но и устранение причин реализации рисков, приводящих к нарушениям, недостижению установленных значений показателей качества финансового менеджмента. В результате для каждого значимого бюджетного риска определяются меры по ликвидации причин его возникновения (Приложение 21) [Казаковцева, с. 150].

В результате должны получить эффективную взаимосвязь между системами внутреннего контроля, оценки качества финансового менеджмента и системой государственного финансового контроля.

При этом большая часть нарушений и недостатков в финансово-бюджетной сфере должна определяться и устраняться внутри ведомства в результате работы внутреннего аудитора.

Завершающим и логичным шагом станет распространение сферы внутреннего финансового контроля на все учреждения сектора государственного управления.

Функция внутреннего финансового аудита, осуществляемая в целях оценки надежности системы внутреннего финансового контроля, подтверждения достоверности бюджетной отчетности и формирования предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств находится на этапе своего становления [Гусаков, с. 24].

В соответствии с международными стандартами внутреннего контроля в государственном секторе структурное подразделение, осуществляющее внутренний аудит, должно обладать независимостью и отчетываться о результатах оценки качества средств внутреннего контроля и управления рисками напрямую руководству организации. При этом аудит финансово-хозяйственной деятельности (аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности) является одним из направлений внутреннего аудита. В связи с этим внутренний финансовый аудит следует рассматривать как транзитивную

форму к внутреннему аудиту в организациях сектора государственного управления [Мельник, с. 138].

Стандарты Института внутренних аудиторов (ИВА) определяют внутренний аудит как деятельность по предоставлению руководителю организации независимых гарантий и консультаций, направленных на повышение эффективности ее работы. Таким образом, конечным результатом проведения внутреннего аудита является не представление отчетов о выявленных нарушениях, а подтверждение надежности и эффективности процедур управления и контроля в организации, а также формирование рекомендаций по повышению их качества [Мельник, с. 136].

Следующей задачей является обеспечение функциональной независимости подразделений внутреннего финансового аудита и организация обучения внутренних аудиторов [Слободяник, с. 35].

Также программы обучения специалистов в области внутреннего финансового аудита и их реализация должны дать им четкое понимание положений стандартов и методик по внутреннему финансовому аудиту, особенно в части проведения оценки надежности внутреннего финансового контроля, понимание принципиальных отличий функции внутреннего финансового аудита от любой контрольно-ревизионной функции [Слободяник, с. 34].

Другой важной задачей по усилению функции внутреннего финансового аудита является выработка подходов к проведению внутреннего аудита достоверности бюджетной отчетности ведомства и их закрепление в правовом поле [Толчинская, с. 56].

Аудит отчетности должен проводиться с применением риск-ориентированных методов, предполагающих выявление и оценку рисков существенного искажения бюджетной отчетности, использование данной оценки для определения характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Проведение внутренними аудиторами качественной проверки бюджетной отчетности с применением риск-ориентированных методов до ее

представления внешним пользователям позволит обеспечить ее достоверность и в итоге значительно снизит риски существенных искажений отчетности об исполнении соответствующих бюджетов.

Полная реализация перечисленных задач по усилению функции внутреннего финансового аудита позволит постепенно перейти к организации общего внутреннего аудита в ведомствах, в рамках осуществления которого должны решаться следующие задачи:

- внутриведомственная оценка качества управления и контроля за процессами, обеспечивающими достижение показателей (индикаторов) государственных (муниципальных) программ;
 - анализ управленческих решений по финансовому обеспечению деятельности учреждения;
 - подтверждение достоверности бюджетной отчетности
- [Юртайкина, с. 779].

Таким образом, в настоящий момент не полностью сформирована методическая и нормативная база по вопросам организации и осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора. При этом необходимо не просто разработать нормативные и методические материалы, а апробировать их как на федеральном уровне, так и на региональных и местных уровнях, параллельно внося необходимые изменения и дополнения, учитывающие региональные особенности осуществления внутреннего контроля и аудита.

3.2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ

Процесс оплаты труда в бюджетной сфере имеет отличительные особенности, так как свои особенности имеет сама бюджетная сфера, и

прежде всего - это характер финансово-экономических отношений. К этим особенностям можно отнести:

- организацию учёта в разрезе статей бюджетной классификации;
- контроль исполнения сметы расходов;
- переход на казначейскую систему исполнения бюджетов;
- выделение в учёте кассовых и фактических расходов;
- отраслевые особенности учёта в учреждениях бюджетной сферы

[Ланцова, с.100].

Поэтому большое значение приобретает не только правильный учет расчетов по оплате труда в бюджетных учреждениях, но и действенный контроль за его осуществлением.

Изучив разработанные на данный момент Концепции, Положения, стандарты по внутреннему аудиту и др., предлагается следующие направления усовершенствования внутреннего финансового контроля, в частности, в сфере оплаты труда.

1. В настоящий момент нет единой методологии и нормативной базы по организации внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях. Предварительными условиями, которые объективно необходимы для правильного результативного функционирования системы внутреннего контроля необходимо признать наличие:

- сформированной нормативной базы;
- специально созданных или наделенных соответствующими полномочиями структурных подразделений и определение им задач в данной области, закрепление прав, обязанностей, а также ответственности за их неисполнение;
- установление квалификационных требований к профессиональным знаниям и навыкам руководителей всех уровней и сотрудников организации, необходимым для осуществления финансового управления, в том числе внутреннего финансового контроля [Бодяко, с. 25].

2. Если учреждение с небольшим финансовым и кадровым потенциалом создание специализированных подразделений внутреннего контроля здесь не целесообразно. Организационная и методическая работа по осуществлению контроля может возлагаться на главного бухгалтера, руководителя или на любого другого работника бухгалтерии. Если возможности организации позволяют открыть штат ревизора (контролера), то целесообразнее нанять сотрудника на эту должность [Горбунова, с. 69].

На основе положения разработать стандарты внутреннего контроля и стандарты внутреннего контроля и аудита, осуществляемые контрольно-аудиторскими подразделениями. Стандарты внутреннего контроля должны применяться каждым сотрудником с помощью самоконтроля, контроля по уровню подчиненности, смежного контроля.

3. По каждой из процессов и процедур, выполняемых в рамках оплаты труда, выявить риски:

- риски нарушения требований законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих оплату труда работников учреждения;
- риски неправильного или неполного отражения результатов реализации процессов, выполнения процедур (операций) в бухгалтерском учете;
- риски искажения и (или) несвоевременности представления документации (работниками, например, справки на стандартные вычеты и т.д.) и т.д.

После выявления рисков следует сделать их анализ и сформировать по ним реестр рисков.

4. Для каждого риска, включенного в реестр рисков, определяется комплекс мер по их минимизации. К мерам по минимизации рисков можно отнести:

- уточнение правил (регламентов) выполнения отдельных операций (процедур, действий);
- уточнение мер по контролю в отношении операций (процедур, действий), выполняемых в рамках финансового управления;
- повышение квалификации сотрудников, выполняющих операции (процедуры, действия), которым сопутствуют риски, подлежащие минимизации;
- перераспределение обязанностей внутри структурного подразделения, деятельность которого сопряжена с рисками, подлежащими минимизации;
- закупка и введение в эксплуатацию оборудования, средств автоматизации, программного обеспечения, иных материальных и нематериальных активов, необходимых для минимизации риска;
- иные меры, выполнение которых может привести к минимизации рисков.

Документом, являющимся основанием выполнения текущих мер по контролю, может быть карта внутреннего финансового контроля (по оплате труда). Карта внутреннего контроля – документ, содержащий по каждой отражаемой в нем операции данные о должностном лице, ответственном за выполнение операции, периодичности выполнения операции, должностных лицах, осуществляющих контрольные действия в ходе самоконтроля и (или) контроля по уровню подчиненности (подведомственности), периодичности контрольных действий, а также иные необходимые данные [Завьялова, с. 93].

Процедура формирования карты внутреннего контроля состоит из следующих этапов:

- анализ предметов внутреннего контроля на необходимость проведения в отношении них контрольных мероприятий;
- формирование перечня процессов и операций ВК, требующих доработки или изменения;

– формирование перечня документов, процессов и операций, в отношении которых целесообразно проведение контрольных мероприятий.

5. Результаты с карт внутреннего финансового контроля заносятся в Журнал учёта внутреннего контроля.

6. Затем полагается составление и представление отчетности по результатам внутреннего контроля [Качкова, Демина, с. 7].

7. Следует проводить постоянный мониторинг средств контроля – осуществление регулярного наблюдения за исполнением контрольных мер с целью обеспечения их непрерывности и эффективности. Мониторинг осуществляется в отношении средств контроля, которые применяются для минимизации значимых рисков. Результаты мониторинга используются для корректировки предпринимаемых мер по контролю.

В современной экономической науке существует несогласованность мнений ученых в осознании сущности взаимосвязи системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита. Как справедливо считает Т.М. Рогуленко [Рогуленко, с. 471] в основе бухгалтерского учета, внутреннего и внешнего контроля лежит теория системности. Применяя к изучению взаимосвязи системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита теорию системности можно выделить два концептуальных подхода, которых придерживаются отечественные ученые: первый подход основывается на объединении системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита в учетно-аналитическую систему (контрольно-учетную систему), второй подход предполагает, что бухгалтерский учет и аудит являются базовыми составляющими системы внутреннего контроля и управления рисками.

Ученые Л.В. Попова, И.А. Маслова и Б.Г. Маслов [Торхова, с. 241] в качестве элементов учетно-аналитической системы выделяли: бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и систему аудита. Бухгалтерский учет объединяет в себе налоговый, управленческий и финансовый учет.

В основе взаимодействия элементов учетно-аналитической системы, разработанной учеными Л.В. Поповой, И.А. Масловой и Б.Г. Масловым,

лежит информационная база учетно-аналитической системы, которая представляет собой бизнес или хозяйственную деятельность организации. Учеными особо выделено значение непрерывности взаимосвязанного функционирования составляющих учетно-аналитической системы для обеспечения качества представляемой информации, однако взаимное влияние составляющих учетно-аналитической системы не было рассмотрено.

М.М. Петрыкина [Торкова, с. 241] подчеркивает непрерывное воздействие учетно-аналитической системы как комплексной системы учета, контроля, анализа и аудита в экономическом механизме деятельности для принятия управленческих решений. Взаимное влияние составляющих учетно-аналитической системы М.М. Петрыкиной обусловлено усиленной специализацией учета, контроля, анализа и аудита. Такой подход обеспечивает строгое функциональное разделение элементов учетно-аналитической системы.

Ученые И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева [Торкова, с. 242] делают акцент на важности оценки рисков существенного искажения информации, которая формируется в системе учетно-аналитического обеспечения процессов организации. Однако они не включают управление риском существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности непосредственно в учетно-аналитическую систему, что могло бы повысить качество информации, формируемой в учетно-аналитической системе.

И.Н. Богатая и Е.М. Евстафьева [Торкова, с. 242] не выделяют отдельно элементы учетно-аналитической системы в своем определении, однако подчеркивают их взаимодействие и взаимосвязь.

Е.Н. Домбровская определяет учетно-аналитическую систему как составляющую системы управления, включающую сбор, обработку и использование учетной и внеучетной информации для осуществления стратегического и тактического управления на микро – и макроуровне. Е.Н. Домбровская выделяет учетную, аналитическую и контрольную подсистемы

учетно-аналитической системы, подчеркивает взаимосвязь этих подсистем, однако не определяет характер этой взаимосвязи [Домбровская, с. 61].

И.В. Тарасова выделяет подсистему учетно-контрольной системы в составе учетно-аналитической системы, а не как самостоятельную систему [Тарасова, с. 149].

Составляющими учетно-контрольной системы И.В. Тарасовой являются подсистемы: учетная, отчетная, аналитическая и контрольная. Учетный блок является базой для аналитического блока и блока контроля [Тарасова, с. 151].

Одной из основных составляющих системы является блок аудита, который использует как данные учета, так и анализа. В основе связи между элементами учетно-контрольной системы И.В. Тарасовой лежат все виды информации, необходимой для принятия стратегических и тактических решений [Тарасова, с. 151].

А.В. Ганин предлагает учетно-контрольную систему, которая представляет собой полностью или частично децентрализованную часть учетно-аналитической системы, структурные элементы которой направлены на сбор, обобщение, обработку, анализ, накопление, хранение и оценку всех видов информации, необходимой для принятия управленческих решений соответствующего уровня, составление различного рода прогнозов (среднесрочных и краткосрочных, региональных и локальных), оценку риска, мониторинг финансово-экономических показателей, предварительный, текущий и последующий контроль в целях выработки рекомендаций относительно эффективного использования ресурсного потенциала предприятия [Ганин, с. 116].

Л.В. Шуклов рассматривает учетно-контрольную систему не как часть учетно-аналитической системы, а как подсистему корпоративной стратегии с точки зрения процессного подхода в качестве механизма применения учетно-контрольных инструментов, необходимых для принятия управленческих решений на основе внешней и внутренней информации с целью увеличения

стоимости бизнеса на разных этапах жизненного цикла организации [Шуклов, с. 2-12].

Обобщением мнений ученых – приверженцев подхода, согласно которому бухгалтерский учет, внутренний контроль и аудит являются составляющими учетно-аналитической системы, является вывод, что связь между элементами в учетно-аналитических системах обеспечивается непрерывным движением информации посредством ее сбора, обработки, анализа, оценки. Формирование информации в такой учетно-аналитической системе подобно создаваемому току в электрической сети, источником которого является учетная подсистема. Взаимосвязь между элементами учетно-аналитических систем, их взаимодействие упоминается авторами в определениях учетно-аналитической системы, однако ее сущность не раскрывается.

Объектом исследования ученых – приверженцев второго подхода являются составляющие системы внутреннего контроля и управления рисками. Особенностью работ этих ученых является реализация контрольной функции бухгалтерского учета в системе внутреннего контроля и управления рисками, т.е. бухгалтерский учет в большей степени выступает инструментом контроля посредством инвентаризации, документации и других элементов метода бухгалтерского учета.

М.И. Чебану считает, что система бухгалтерского учета оказывает влияние на качество учета, на среду контроля, на состав процедур контроля и на процессы хозяйственной деятельности, при этом тоже находится под воздействием названных элементов. Процедуры контроля, согласно мнению М.И. Чебану, выступают в качестве инструментов осуществления внутреннего контроля. В качестве элементов системы внутреннего контроля выступают: система бухгалтерского учета, среда контроля и процедуры контроля. М.И. Чебану доказала существование взаимосвязи между системой внутреннего контроля и системой бухгалтерского учета, которая реализуется посредством выбора и осуществления процедур контроля. Однако воздействие аудита на

систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета не было учтено [Чебану, с. 105-111].

А.К. Макальская [Макальская, с. 19] относит к элементам системы внутреннего контроля - систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля. Таким образом, А.К. Макальская, а с ней и другие ученые А.М. Богомолов и Н.А. Голощапов [Удалова, с. 47], И.С. Богданович и О.А. Соболева [Удалова, с. 47] считают, что внутрихозяйственный контроль охватывает всю финансово-хозяйственную деятельность структурных подразделений и предприятия в целом, а бухгалтерский учет в ней выступает интегрированным элементом.

Такой подход приводит к централизации функции контроля, бухгалтерский учет становится подчиненным элементом системы внутреннего контроля. Недостатком такого взаимодействия является возможное ослабление функции контроля непосредственно в бухгалтерском учете, поскольку в этой концепции анализ рисков хозяйственной деятельности и разработка контрольных процедур осуществляется централизованно отделом внутреннего контроля, в задачи которого входит управление всеми существенными рисками, угрожающими деятельности организации.

А.Е. Туркина выделяет в риск-ориентированной системе внутреннего контроля фундаментальный, методический и функциональный блок. В состав методического блока входят регламенты бизнес-процессов и сделок, системы учета, контрольные процедуры и мониторинг. Контрольные процедуры должны обеспечивать уверенность в том, что операция выполнена корректно, в соответствии с установленными правилами, своевременно и в полном объеме отражена в учете. К системам учета А.Е. Туркина относит системы финансового, налогового и управленческого учета. Преимуществом риск-ориентированной системы А.Е. Туркиной является индивидуальный подход, применяемый к каждому факту хозяйственной жизни, что в конечном итоге обеспечивает непрерывность и полноту внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни [Туркина, с. 106-111].

Взаимодействие системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета в модели Л.В. Сотниковой проявляется посредством воздействия системы внутреннего контроля на финансово-хозяйственную деятельность организации, результаты которой впоследствии отражаются в бухгалтерском учете и отчетности. Усиление контроля за системой бухгалтерского учета при таком подходе обеспечивается целью системы внутреннего контроля, которая согласно определению, даваемому Л.В. Сотниковой заключается в эффективном исполнении сотрудниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций, достижения их законности и экономической целесообразности, обеспечивающих достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность достоверна [Сотникова, с. 32-33].

О.В. Медведева устанавливает взаимосвязь системы внутреннего контроля и аудита, проявляющуюся в том, что с одной стороны система внутреннего контроля представляет собой совокупность методик и процедур, принятых и внедренных руководством организации в качестве средств для обеспечения упорядоченного и эффективного товародвижения по всем циклам, а с другой стороны выступает предметом аудиторской проверки на стадии планирования. Взаимосвязь надежности внутреннего контроля и аудита проявляется по мнению О.В. Медведевой в том числе в том, что издержки проведения аудита тем ниже, чем лучше организована система внутреннего контроля в проверяемой организации [Медведева, с. 39].

Обобщение исследований сущности взаимосвязи между системой бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля и аудитом представлено в Приложении 22.

Принимая во внимание задачи, которые преследуют система бухгалтерского учета, система внутреннего контроля и аудита, а именно: – задача системы бухгалтерского учета заключается в обеспечении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; – задача аудита сводится к подтверждению достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; – задача системы внутреннего контроля включает управление

рисками существенного искажения бухгалтерской отчетности и создание средств контроля для их предотвращения, однако не ограничивается этим; были установлены следующие виды взаимосвязи между системой бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля и аудитом:

- взаимосвязь между системой внутреннего контроля и аудитом;
- взаимосвязь между системой бухгалтерского учета и системой внутреннего контроля;
- взаимосвязь между системой бухгалтерского учета и аудитом.

В Приложении 23 представлена взаимосвязь между системой бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля и аудитом в упрощенном виде, эта схема позволяет абстрагироваться от процессов, протекающих в этих системах.

Воздействие аудита на систему внутреннего контроля происходит посредством оценки эффективности контрольных процедур в целях обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, что в результате приводит к совершенствованию процедур контроля. Этот подход заложен непосредственно в модель аудиторского риска [Булыга, с. 17].

Проблема риск–ориентированного подхода к аудиту состоит в том, что в организациях, в которых система внутреннего контроля недостаточно надежна (неотъемлемый риск и риск средств контроля высокие) вопрос возможности проведения аудиторских процедур по существу на выборочной основе становится спорным.

Взаимосвязь между системой бухгалтерского учета и системой внутреннего контроля выражается в том, что бухгалтерский учет с одной стороны предоставляет учетную информацию для контроля, которая является письменным свидетельством произошедших фактов хозяйственной жизни, с другой - инвентаризация, представляющая собой метод бухгалтерского учета, является процедурой контроля, а такие элементы метода бухгалтерского учета, как документация, счета, оценка, калькуляция и отчетность формируют контрольную среду в системе бухгалтерского учета, которая в свою очередь

выступает элементом системы внутреннего контроля. Бухгалтерский учет фактов хозяйственной жизни сопровождается рисками существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, что обуславливает необходимость их исключения или снижения посредством контрольных процедур.

Влияние аудита на систему бухгалтерского учета происходит в результате проведения аудиторских процедур по–существу, вследствие чего возможны изменения в бухгалтерском учете, например, в используемых подходах к стоимостной оценке активов или обязательств, в представлении и раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Результаты исследования, проведенного автором, установили, что связующим элементом между бухгалтерским учетом, внутренним контролем и аудитом выступает риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, управление которым в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля должно предотвратить или обнаружить и исправить существенные ошибки.

Результаты проведенного исследования позволили сформировать модель контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета, отличающуюся внедрением в процесс бухгалтерского учета процедур контроля в ответ на возникающие риски существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. В Приложении 24 представлена модель контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета, которая демонстрирует схему взаимодействия между этапами процессов бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита в контрольно-ориентированной системе бухгалтерского учета.

Выявленная в исследовании взаимосвязь между системами бухгалтерского учета, системой внутреннего контроля и аудитом предопределяет развитие контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета, формирование которой основано на расширении функции контроля в бухгалтерском учете.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема эффективности внутреннего финансового контроля в организациях государственного сектора заключается в отсутствии единого подхода к пониманию функциональной сущности внутреннего контроля, что, в свою очередь, влечет за собой отсутствие единых методических подходов к проведению внутреннего государственного финансового контроля в системе бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности, а также определению роли и места внутреннего финансового контроля в системе финансового менеджмента.

Подводя итоги проведенных в выпускной квалификационной работе исследований, можно выделить несколько основных выводов:

1. На основе систематизации подходов к определению «внутренний финансовый контроль, сформулировано определение внутреннего финансового контроля, как составной части бюджетных отношений - «это внутренний процесс бюджетных отношений, то есть контрольные действия, проводимые администратором бюджетных средств, получателем бюджетных средств в целях соблюдения требований к исполнению бюджетных полномочий, которые установлены актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, осуществляемые на постоянной основе в ходе формирования любого юридически значимого документа и (или) совершения операции и действий, направленных на выполнение бюджетного полномочия (внутренней бюджетной процедуры), с целью повышения эффективности финансового менеджмента».

2. Сформулированные в настоящей работе предложения по развитию действующих методических положений эффективности внутреннего финансового контроля, обеспечивают получение более полной и достоверной информации, обладающей большей достоверностью и аналитичностью, что является необходимым для осуществления контрольных функций за расходованием бюджетных средств.

3. Предложенные этапы внедрения внутреннего финансового контроля, как инструмента финансового менеджмента, позволяют осуществлять должный и тщательный внутренний финансовый контроль, тем самым обеспечивая реализацию превентивных (предупреждающих) мер направленных на осуществление эффективного использования бюджетных средств.

В завершении отметим, что внутренний финансовый контроль – это основополагающий инструмент оценки эффективности финансового менеджмента, который успешно внедряется на всех этапах процесса получения и использования бюджетных средств.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Акашева В.В., Горсткіна Н.Н., Кудряшова М.Ю. Реформирование бюджетного учета // Вестник Поволжского государственного университета. Серия: Экономика. 2015. № 2 (40). С. 16–19.
2. Беспалов М.В. Общие принципы бухгалтерского учета оплаты труда в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 6. С. 10 -13.
3. Бирюков В. Госсобственность и госсектор в рыночной экономике // Мировая экономика и международные отношения. 2005. № 12. С. 57 – 64.
4. Богатырева Л.М. Бюджетные риски. Алгоритм реализации и экспресс-оценка эффективности системы внутреннего контроля // Экономика и предпринимательство. 2013. № 12 (ч. 2). С. 403–409.
5. Бодяко А.В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда: специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика: дис. Кандидата экономических наук. Москва, 2012. 158 с.
6. Булыга Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 5. С. 10–17.
7. Бычков С.С., Кокарев А.И., Лавров А.М. Развитие методологии и практики оценки качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2018. № 1. С. 9–25.
8. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. От 08.12.2020) // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2020. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 18.11.2020).

9. Вилкова Г.С. Совершенствование системы учета и контроля расчетов по оплате труда // Экономические и гуманитарные науки. 2013. № 9. С. 35 – 41.
10. Горбунова И.Е., Папоян С.А. Проблемы развития государственного финансового контроля в России и пути совершенствования его организации // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. Науч. Конф. Москва. 2014. № 4. С. 67-69.
11. Грачева Е.Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // LEXRUSSICA. 2006. № 6. С. 1057-1069.
12. Грязнова А.Г., Маркина Е.В., Седова М.Л. Финансы: учебное пособие. 3-е изд., Москва. МГИМО, 2016. 228 с.
13. Гусаков Б.И. Цель и задачи внутреннего аудита // Финансы и кредит. 2001. № 7. С. 21-27.
14. Гутцайт Е.М. Эффективность в финансовом контроле: методы оценки // Теория и методология аудита. 2014. № 4. С. 3-10.
15. Гиниятуллина Д.Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6. № 2. С. 37-48.
16. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Т. 2. Москва [б. и.]. 2006. 453 с.
17. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности // Финансы и статистика. 1992. № 7. С. 5-13.
18. Демидов Г.И. Оплата труда бюджетных учреждений // Оплата труда в государственном (муниципальном) учреждении: бухгалтерский учет и налогообложение: Журналы по бухгалтерскому учету. Аюдар Инфо, 2016. № 2. URL: <https://www.audar-press.ru/oplata-truda-budgetnyh-uchregdenii> (дата обращения: 15.02.2020).
19. Драгун Л. Основные направления развития функций аудита // Бухгалтерский учет и аудит. 2003. № 3. С. 59-62.

20. Завьялова Л.В., Шилехин К.Е. Внутренний финансовый контроль в условиях нового законодательства // Вестник Омского университета. 2013. N 4. С. 88 – 99.
21. Ильин А.Ю., Моисеенко М.А. Правовая доктрина финансового контроля // Финансовое право. 2014. N 4. С. 14-27.
22. Казаковцева М. В. Методология оценки эффективности бюджетных расходов // Экономика и предпринимательство. 2013. № 11 (40). С. 145–152.
23. Качкова О.Е., Демина И.Д. Внешний и внутренний финансовый контроль государственных (муниципальных) учреждений // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. 2014. N 2. С. 5-8.
24. Киченина Т.Н. Интеграция принципов бухгалтерского учета для негосударственного и государственного секторов правления // Актуальные проблемы экономики и права. 2015. № 3. С.78—83.
25. Козырин А.Н. Управление Генерального аудитора: Канадский опыт аудита эффективности // Публичные финансы и финансовое право: сб. статей. Москва, 2005. С. 4-14.
26. Кузьмина О.Н. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления организацией на основе применения функционального принципа // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2014. № 5. С. 33-36.
27. Кутырев Ю.А. Система внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в Федеральном казначействе // НАУКОВЕДЕНИЕ: Интернет-журнал. Том 8. 2016. № 6. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/21EVN616.pdf> (дата обращения: 11.05.2020).
28. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / под ред. И.И. Кучерова. Москва, 2001. С. 8–26.
29. Ламовская О.Г., Голодных Н.С. Организация внутреннего контроля в бюджетных учреждениях // КиберЛенинка. URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-vnutrennego-kontrolya-v-byudzhethnyh-uchrezhdeniyah> (дата обращения: 11.09.2019).

30. Ланцова, А.Д. Организация системы внутреннего контроля расходов на оплату труда организации как необходимая составляющая эффективного управления // Молодой ученый. 2014. № 4.2. С. 99-101.

31. Лапина М.А., Ловинюков А.С. Понятие и виды финансового контроля // Юридический мир. 2012. № 4. С. 28-41.

32. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. 1991. № 1. С. 56–65.

33. Ломовцева Н. Н. Экономика и бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: Учебное пособие. Москва: КНОРУС, 2016. 190 с.

34. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. 2-е изд., Москва [б. и.], 2007. 436 с.

35. Мельник М.В. Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV, структура, содержание и практика применения высшими органами финансового контроля // Бухгалтерский учет, аудит и статистика. 2012. № 6. С. 135–144.

36. Михеева О.А. Риск-ориентированное планирование контрольной деятельности // Бюджет. 2014. № 1. С. 2-7.

37. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений. 3-е изд. Москва: Российская академия наук, 1996. 386 с.

38. Озеран В.А., Бойчук Т.Н. Модель учетно-аналитического обеспечения системы управления расходами периода // Международный бухгалтерский учет. № 15. 2014. С. 54-60.

39. Орешкина С. А. Внутренний контроль в бюджетном учреждении // Молодой ученый. 2016. № 6. С. 524-527.

40. Пашков Р., Юденков Ю. Западная модель COSO в системе западных моделей внутреннего контроля и управления рисками // Бухгалтерия и банки. 2016. № 9. С. 34–60.

41. Проняева Л.И. Международный и отечественный опыт развития стратегического учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 19. С. 2-10.
42. Проняева Л.И. Управленческий учет и инновационно-инвестиционная политика в АПК // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 19. С. 12-22.
43. Ровинский Е.А. Советское финансовое право: учебное пособие. Москва: Юридическая литература, 1978. 249 с.
44. Романов С.В. О вопросах развития внутреннего финансового контроля и аудита // Бюджет. 2018. № 3. С. 34-41.
45. Савченко, А.Н. Особенности расчетов по оплате труда с сотрудниками бюджетных образовательных учреждений // Материалы Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. 2016. С. 214-217.
46. Ситнов А. А. Особенности применения Международных стандартов аудита в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. 2015. № 11. С. 8–15.
47. Слободяник Ю. Б. Особенности организации и проведения финансового аудита в государственном секторе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 1. С. 34–38. № 2. С. 32–37.
48. Воронова Л.К., Химичева Н.И. Советское финансовое право: учебник. Москва, 1987. 319 с.
49. Толчинская М.Н., Ахмедова Л.А. Развитие государственного аудита в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 9. С. 49–62.
50. Торхова А.Н. Учетно-аналитическая система управления в учреждениях высшего профессионального образования // Бухгалтерский учет и аудит. 2012. № 11. С. 76-88.

51. Удалова З.В. Разработка концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями // Учет и статистика. 2011. № 1. С. 44-49.

52. Федеральный стандарт «Планирование проверок, ревизий и обследований» (Утв. Постановлением Правительства РФ от 27.02.2020 N 208) // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2020. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_346639/ (дата обращения: 29.11.2020).

53. Федеральный стандарт «Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов» (Утв. Постановлением Правительства РФ от 17.08.2020 N 1235) // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2020. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_360482/ (дата обращения: 29.11.2020).

54. Федеральный стандарт «Правила составления отчетности о результатах контрольной деятельности» (Утв. Постановлением Правительства РФ от 16.09.2020 N 1478) // КонсультантПлюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]. 1997-2020. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_362715/ (дата обращения: 29.11.2020).

55. Химичева Н.И. Финансовое право: учебник. 5-е изд. Москва, 2012. 331 с.

56. Чеберко Е.Ф., Бобров А.В. Государственный сектор экономики страны и перспективы его развития // Экономика. 2008. № 2. С. 1-27.

57. Шелунцова М.А. Риск-менеджмент в общественном секторе экономики // Проблемы современной экономики. 2011. № 3 (39). С. 19-25.

58. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации: учебное пособие. Москва, 1999. 164 с.

59. Юртайкина А. И. Современные подходы к аудиту государственных и муниципальных учреждений // Молодой ученый. 2016. №9. С. 776-780.

Отличительные черты казенных учреждений

1) целью создания является выполнение управленческих, социально-культурных, научных и других функций некоммерческого характера;

2) учредитель такого учреждения - органы государственного управления и органы местного самоуправления;

3) закрепление имущества - на основе оперативного управления;

4) источники финансирования - средства из соответствующих бюджетов и государственных внебюджетных фондов;

5) наличие бюджетной сметы, размер которой устанавливается учредителем, в том числе на основании государственного задания;

6) высокая степень государственного регулирования их финансовой деятельности и низкий уровень самостоятельности при исполнении бюджетной сметы;

7) операции с бюджетными средствами осуществляются через лицевые счета, открытые им в казначейских органах;

8) отсутствие прав на выдачу и получение кредитов (займов), приобретение ценных бумаг;

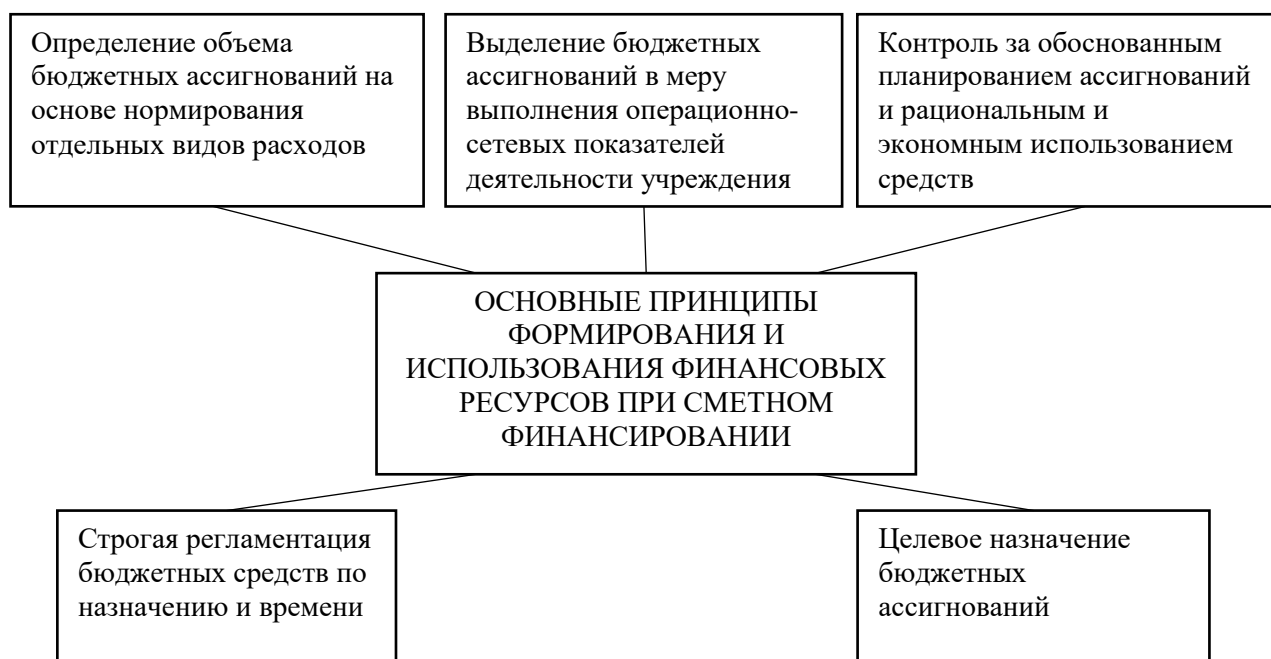
9) зачисление в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации внебюджетных поступлений от приносящей доход деятельности;

10) закрепление в уставе положения о субсидиарной ответственности по обязательствам казенного учреждения публично-правового образования в лице исполнительного органа, осуществляющего функции и полномочия учредителя;

11) специальный порядок ведения бухгалтерского учета в соответствии с приказом Минфина России от 6 декабря 2010 года № 162н (ред. от 28.12.2018) «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению».

Источник: составлено автором.

Основные принципы формирования и использования финансовых
ресурсов при сметном финансировании



Источник: составлено автором.

Основные различия казенных, бюджетных и автономных учреждений

Признак	Казенные учреждения	Бюджетные учреждения	Автономные учреждения
Управление учреждением			
Органы управления	Учредитель, Руководитель		Наблюдательный совет, Руководитель, иные органы, предусмотренные федеральными законами и уставом АУ
Имущественные отношения			
Правовой режим пользования имуществом	Не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться любым имуществом	Не вправе распоряжаться без согласия учредителя: - недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ними; - имуществом, приобретенным за счет выделенных учредителем целевых средств	
Финансовые источники для осуществления деятельности			
Финансовое обеспечение учреждения	Учредитель (ГРБС) финансирует расходы в соответствии с бюджетной сметой	Учредитель финансирует: – выполнение государственного задания; – расходы на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленных учредителем или приобретенных за счет средств, выделенных учредителем на приобретение такого имущества; – расходы на уплату имущественных налогов, земельного налога; – развитие в рамках программ, утвержденных в установленном порядке.	
Источники финансового обеспечения	Соответствующий бюджет или бюджет государственного внебюджетного фонда	– Соответствующий бюджет или бюджет государственного внебюджетного фонда; – иные разрешенные источники, включая средства от приносящей доход деятельности	
Способ финансирования	В соответствии с бюджетной сметой	Бюджетные субсидии; Бюджетные инвестиции	

Способ доведения финансового обеспечения	Через лицевые счета, открытые в органах казначейства		– Через лицевые счета, открытые в органах казначейства для учета расходов, осуществляемых за счет бюджетных субсидий и бюджетных инвестиций; – через расчетные счета, открытые в кредитных организациях для учета поступлений и расходов по доходам от приносящей доход деятельности
Доходы от использования имущества и платных услуг			
Распоряжение доходами	Доходы поступают в соответствующий бюджет	Самостоятельное распоряжение и использование для достижения уставных целей. Собственник имущества не имеет права на получение доходов от использования имущества в неуставной деятельности	
Учет и отчетность			
Регламентация порядка бюджетного и бухгалтерского учета	Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н		
	Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н	Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н	Приказ Минфина России от 23.12.2010 № 183н
Особенности учета для целей исчисления прибыли		На общих основаниях, исключена возможность ведения упрощенной системы налогообложения	На общих основаниях, в том числе предусмотрена возможность применения упрощенной системы налогообложения
Ответственность			
Ответственность по обязательствам		Отвечают денежными средствами, находящимися в их распоряжении, и имуществом, приобретенным за счет собственных доходов	

Ответственно сть учредителя но обязательства м учреждения	Несет субсидиарную ответственность	Не несет ответственности по обязательствам учреждения
--	---------------------------------------	--

Источник: составлено автором.

Функции органов исполнительной власти по регулированию деятельности учреждений

1) формируют государственные задания для подведомственных учреждений и оказывают финансовое обеспечение их деятельности;

2) согласовывают управление недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за учреждением;

3) предварительно согласовывают заключение бюджетным учреждением крупных сделок и сделок с заинтересованностью;

4) устанавливают порядок определения платы за услуги (работы);

5) определяют порядок составления и утверждения отчета о результатах деятельности учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества;

6) регулируют передачу бюджетным учреждением коммерческим компаниям или некоммерческим организациям в качестве их учредителя или участника денежных средств и иного имущества в случаях и в порядке, установленных федеральными законами;

7) определяют порядок составления и утверждения плана финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения;

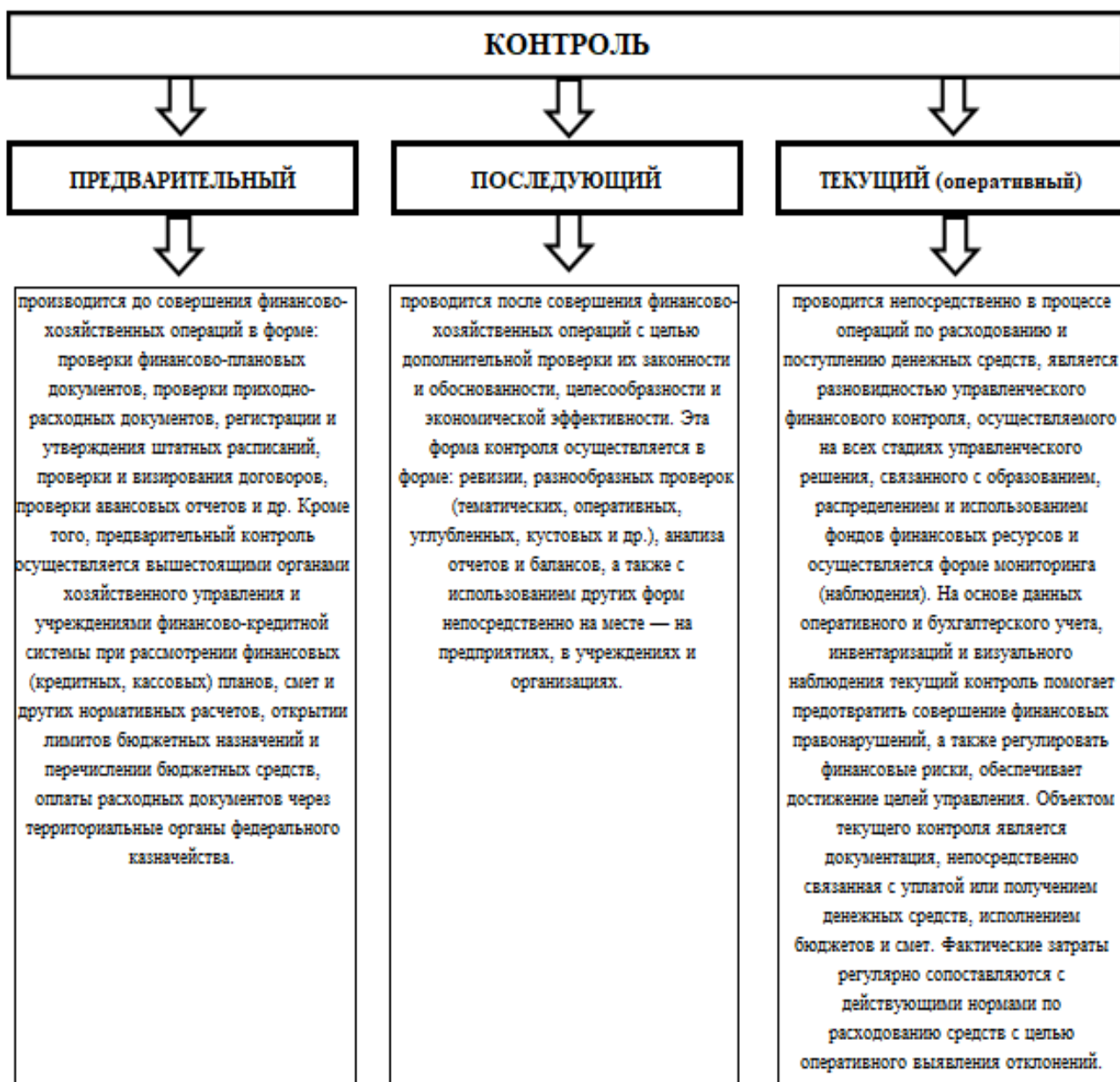
8) определяют предельно допустимую величину просроченной кредиторской задолженности учреждения, превышение которой влечет за собой расторжение трудового договора с руководителем;

9) контролируют деятельность учреждения;

10) устанавливают порядок подготовки и утверждения отчета о результатах деятельности и об использовании имущества, который наряду с отчетом о выполнении государственного задания должен отражать показатели, подлежащие контролю со стороны учредителя.

Источник: составлено автором.

Формы финансового контроля (по времени проведения)



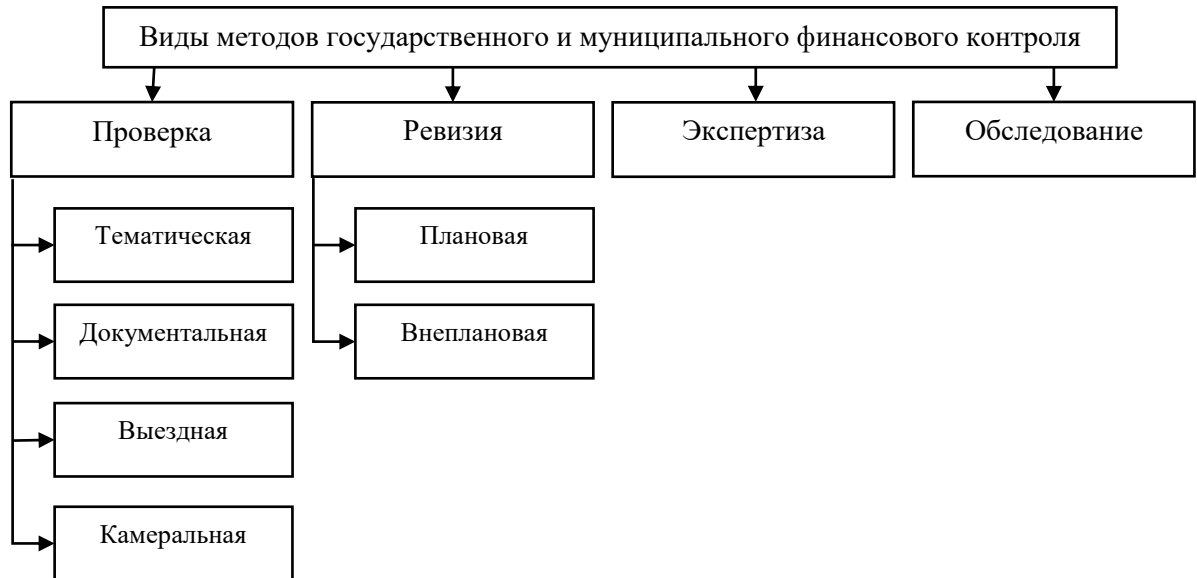
Источник: составлено автором

Ключевые функции внутреннего финансового контроля

Наименование функции финансового контроля	Содержание функции финансового контроля
Правоохранительная функция	Финансовый контроль выступает в качестве инструмента по выявлению нарушений законодательства (бюджетного, налогового, административного, гражданского, корпоративного).
Профилактическая функция	Финансовый контроль может предупреждать последствия нарушений норм законодательства в указанных отраслях права, если те или иные недоработки, допущенные проверяемой организацией, удастся выявить еще до того, как юридически значимые действия по управлению финансами будут осуществлены соответствующим субъектом.
Корректирующая функция	Задействование финансового контроля как инструмента, стимулирующего необходимые изменения в политике управления денежными ресурсами проверяемой организации. Контролирующий орган выявляет недоработки в данной области, после чего объект финансового контроля принимает меры по их устранению и корректирует, таким образом, свою систему управления финансами.
Аналитическая функция	Аналитическая функция финансового контроля предполагает выявление причин и закономерностей, которые приводят к нарушениям объектами контроля норм законодательства в части управления финансовыми ресурсами.

Источник: составлено автором

Виды государственного и муниципального контроля



Источник: составлено автором.

Задачи государственного финансового контроля

1	обеспечение эффективного контроля за формированием государственных доходов, а также рациональным и целесообразным использованием бюджетных средств;
2	соблюдение порядка осуществления бюджетного процесса;
3	проверка и координация деятельности органов внутреннего финансового контроля;
4	обеспечение проведения установленных законодательством контрольных мероприятий в подведомственных сферах;
5	контроль за своевременным и полным устранением выявленных по результатам контрольных мероприятий нарушений и недостатков, за принятием решений по возмещению причиненного государству ущерба;
6	пресечение и предупреждение правонарушений в бюджетной сфере, определение меры ответственности за совершение правонарушений в бюджетной сфере;
7	систематическое обобщение и анализ материалов контрольных мероприятий;
8	разработка мер по совершенствованию ведомственного и внутреннего финансового контроля.

Источник: составлено автором.

Цели внутреннего финансового контроля

Цели внутреннего финансового контроля:

1. установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля требованиям законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, нормативных правовых и правовых актов Министерства финансов Российской Федерации и Федерального казначейства, должностных регламентов сотрудников органов Федерального казначейства, ФКУ "ЦОКР";
2. подготовка и организация мер по повышению эффективности (экономности и результативности) использования бюджетных средств при выполнении функций и осуществлении полномочий Федерального казначейства;
3. своевременное выявление отклонений в деятельности органов Федерального казначейства и осуществление мероприятий по их минимизации и предотвращению в дальнейшей деятельности.

Источник: составлено автором.

Задачи внутреннего контроля Федерального казначейства

1	установление соответствия внутренних процедур составления и исполнения федерального бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности, включая порядок ведения бюджетной политики, требованиям правовых актов Федерального казначейства, регулирующих осуществление указанных процедур, а также повышение эффективности (экономности и результативности) использования бюджетных средств (финансовый контроль);
2	установление соответствия осуществляемых операций регламентам, полномочиям сотрудников (административный контроль);
3	соблюдение установленных технологических процедур при осуществлении функциональной деятельности (технологический контроль).

Источник: составлено автором.



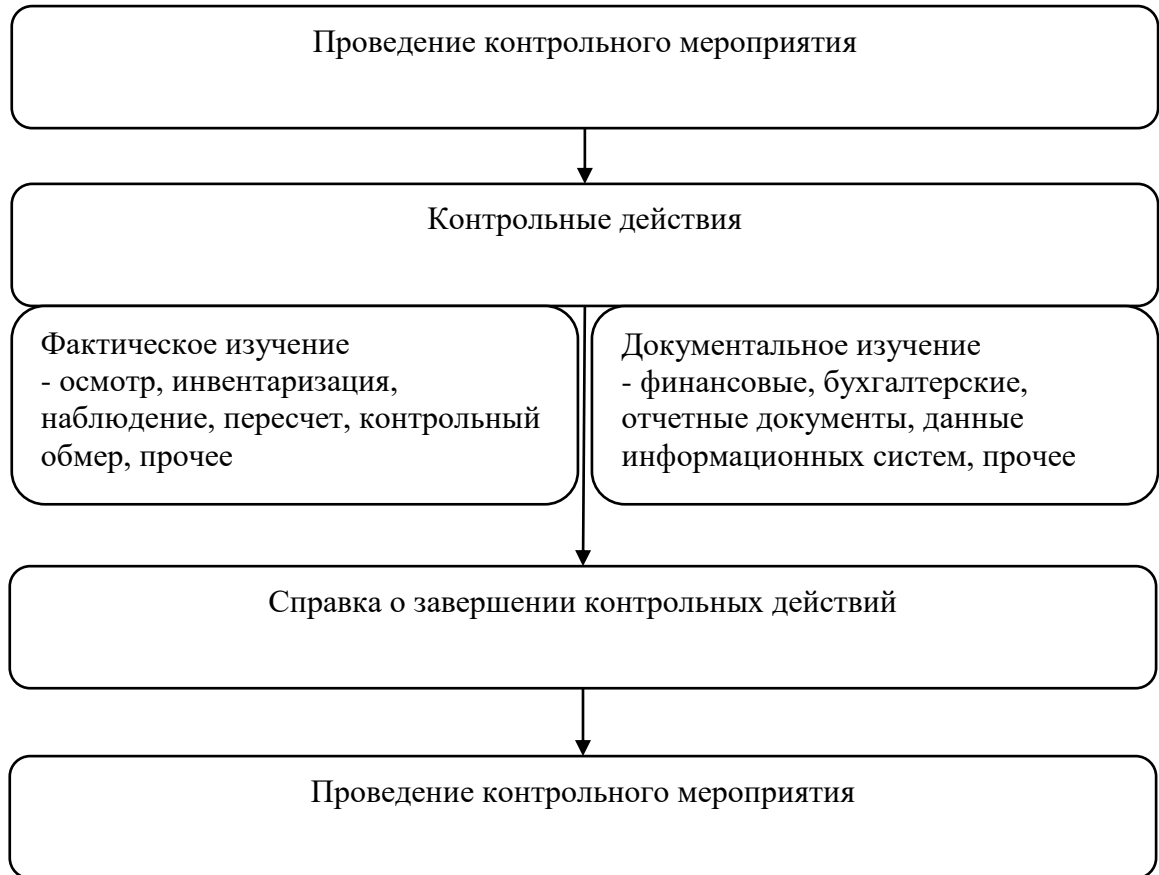
Источник: составлено автором.

Категории рисков для формирования плана контрольных мероприятий

Вероятность/ Существенность	Низкая	Средняя	Высокая
Высокая	Средний риск	Значительный риск	Чрезвычайно высокий риск
Средняя	Умеренный риск	Средний риск	Высокий риск
Низкая	Низкий риск	Умеренный риск	Значительный риск

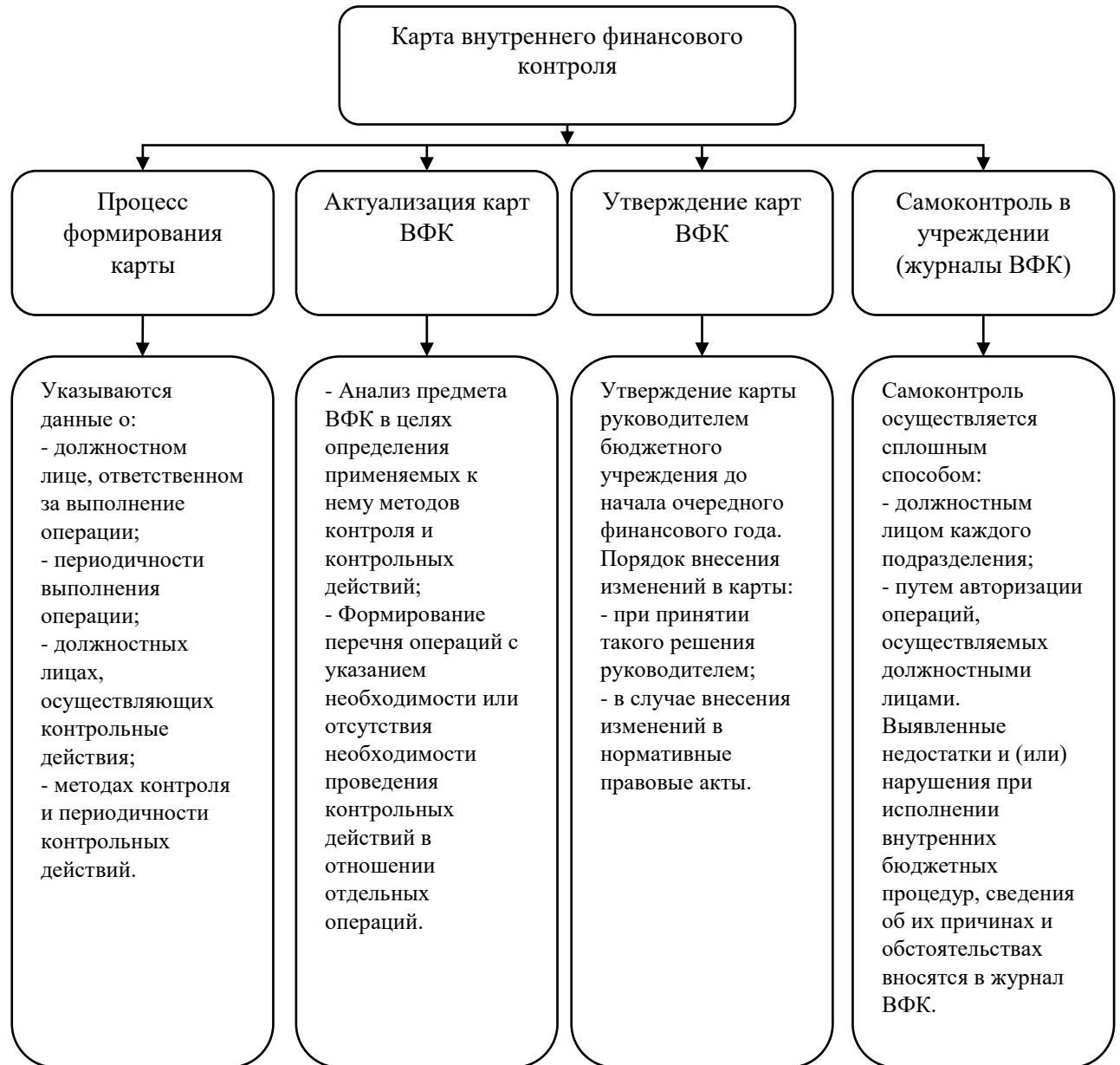
Источник: составлено автором.

Этапы проведения контрольного мероприятия



Источник: составлено автором.

Подготовка к проведению внутреннего финансового контроля в
государственном учреждении



Источник: составлено автором.

Общие показатели эффективности учреждений и их руководителей

Показатель	Содержание показателя
Показатели по основной деятельности	1. выполнение государственного задания (заказа);
	2. удовлетворенность граждан доступностью и качеством предоставления услуг;
	3. участие учреждения в проектах, конкурсах, реализации федеральных и ведомственных программ;
	4. исполнительская дисциплина руководителя (учреждения);
	5. отсутствие обоснованных жалоб на качество предоставления услуг;
	6. осуществление инновационной деятельности;
	7. обеспечение информационной открытости учреждения;
	8. обеспечение комплексной безопасности учреждения и пребывающих (проживающих) в нем граждан.
Показатели финансово-хозяйственной деятельности	1. целевое и эффективное использование бюджетных средств, в том числе в рамках государственного заказа;
	2. эффективное использование внебюджетных средств;
	3. своевременное предоставление отчетов об итогах деятельности учреждения;
	4. наличие просроченной дебиторской задолженности;
	5. соблюдение сроков и порядка предоставления проектов бюджетных смет (планов финансово-хозяйственной деятельности) на очередной финансовый год;
	6. уровень износа здания.
Показатели деятельности, направленной на работу с кадрами	1. доведение средней заработной платы соответствующих категорий работников до установленных соотношений среднемесячной заработной платы в соответствии с региональной «дорожной картой»;
	2. обеспечение целевого соотношения средней заработной платы основного и вспомогательного персонала учреждения;
	3. соблюдение доли оплаты труда работников административно-управленческого персонала в фонде оплаты труда учреждения;
	4. количество работников учреждения, прошедших повышение квалификации и (или) профессиональную подготовку.

Источник: составлено автором.

Систематизация принципов бухгалтерского учета в бюджетных
организациях

<i>Основополагающие учетные принципы</i>		
<i>Принципы-допущения</i>	<i>Принципы-требования</i>	<i>Принципы -правила</i>
Имущественная обособленность	Осмотрительности	Денежный измеритель
Непрерывность деятельности	Полноты	Документирование
Временная определенность фактов хозяйственной деятельности	Приоритета содержания над формой	Двойная запись на бухгалтерских счетах
Последовательность применения учетной политики	Своевременности	Балансовое обобщение
	Непротиворечивости	
	Рациональности	
Принцип начисления	Объективности	Инвентаризация
	Существенности	Обобщение в отчетности
<i>Учетные принципы организаций общественного сектора</i>		
<i>Общие учетные принципы</i>	<i>Дополнительные учетные принципы для бюджетных организаций</i>	
Государственная прерогатива	Принцип разграничения доходов и расходов между видами деятельности	
Принцип централизованности		
Принцип иерархичности	Принцип обособленного учета имущества, полученного в рамках предпринимательской деятельности и целевого финансирования	
Принцип методического единообразия		
Принцип адресности		
Принцип целевого характера средств бюджета	Принцип использования единого методического инструментария для интеграции бухгалтерского учета в негосударственном и государственном секторе управления	
Принцип разграничения доходов и расходов между бюджетами разных уровней		
Принцип полноты отражения доходов и расходов бюджетов	Принцип обеспечения прозрачности бюджетной и приносящей доход деятельности	
Принцип сбалансированности бюджета		

Источник: [Проняева, с. 8].

Порядок формирования учетно-аналитической информации по расходам
на оплату труда



Источник: составлено автором.

Рабочий план счетов бюджетного учета

Наименование счета	Номер счета								
	код								
	аналитический по БК	вид деятельности	синтетического счета			аналитический по КОСГУ			
			объекта учета	группы	вида				
	Номер разряда счета								
	1-17	18	19	20	21	22	23	24	25

Источник: составлено автором

Структура кода классификации расходов бюджетов

Структура кода классификации расходов бюджетов												
Код главного распорядителя бюджетных средств			Код раздела		Код подраздела		Код целевой статьи		Код вида расходов			
							Программная статья	Направление расходов	группа	под-группа	элемент	
1	2	3	4	5	6	7	8-12	13-17	18	19	20	

Источник: составлено автором

Таблица соответствия видов расходов классификации расходов бюджетов и статей (подстатей) классификации операций сектора государственного управления, относящихся к расходам бюджетов

Вид расходов		КОСГУ		Примечания
Код	Наименование	Код	Наименование	
100 Расходы на выплаты персоналу в целях обеспечения выполнения функций государственными (муниципальными) органами, казенными учреждениями, органами управления государственными внебюджетными фондами				-
110 Расходы на выплаты персоналу казенных учреждений				-
111	Фонд оплаты труда учреждений	211	Заработная плата	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
112	Иные выплаты персоналу учреждений, за исключением фонда оплаты труда	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		214	Прочие несоциальные выплаты персоналу в натуральной форме	-
		222	Транспортные услуги	-
		226	Прочие работы, услуги	-
		266	Социальные	-

			пособия и компенсации персоналу в денежной форме	
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
113	Иные выплаты, за исключением фонда оплаты труда учреждений, лицам, привлекаемым согласно законодательству для выполнения отдельных полномочий	211	Заработная плата	В части расходов на оплату труда осужденных
		222	Транспортные услуги	-
		226	Прочие работы, услуги	В части компенсации расходов на проезд и проживание в жилых помещениях спортсменам и студентам при их направлении на различного рода мероприятия
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	В части оплаты пособий за первые три дня временной нетрудоспособности осужденных
		296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
119	Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты по оплате труда работников и иные выплаты работникам учреждений	213	Начисления на выплаты по оплате труда	-
		225	Работы, услуги по содержанию имущества	-
		226	Прочие работы, услуги	-
		266	Социальные	-

			пособия и компенсации персоналу в денежной форме	
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
		300 <*>	Поступление нефинансовых активов	В части обеспечения мер, направленных на сокращение производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников (приобретение спецодежды) в счет начисляемых страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
120 Расходы на выплаты персоналу государственных (муниципальных) органов				-
121	Фонд оплаты труда государственных (муниципальных) органов	211	Заработная плата	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
122	Иные выплаты персоналу государственных (муниципальных) органов, за исключением фонда оплаты труда	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		214	Прочие несоциальные выплаты персоналу в натуральной	-

			форме	
		222	Транспортные услуги	В части возмещения должностным лицам расходов на приобретение проездных документов в служебных целях на все виды общественного транспорта, в случае, если они не были обеспечены в установленном законодательством Российской Федерации порядке проездными документами, а также компенсации за использование личного транспорта в служебных целях
		226	Прочие работы, услуги	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
123	Иные выплаты, за исключением фонда оплаты труда государственных (муниципальных) органов, лицам, привлекаемым законодательству для выполнения отдельных полномочий	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		222	Транспортные услуги	В части возмещения расходов на проезд лиц, привлекаемых в целях реализации постановления Правительства РФ от 01.12.2012 N 1240
		226	Прочие работы, услуги	В части возмещений и компенсаций, связанных с

				депутатской деятельностью депутатам законодательного собрания, для которых депутатская деятельность не является основной, а также в целях реализации постановления Правительства РФ от 01.12.2012 N 1240 (за исключением расходов проезд привлекаемых лиц)
		296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
129	Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты денежного содержания и иные выплаты работникам государственных (муниципальных) органов	213	Начисления на выплаты по оплате труда	-
		225	Работы, услуги по содержанию имущества	В части обеспечения мер, направленных на сокращение производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников (приобретение спецодежды) в счет начисляемых страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
		226	Прочие работы, услуги	
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-

		300 <*>	Поступление нефинансовых активов	В части обеспечения мер, направленных на сокращение производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников (приобретение спецодежды) в счет начисляемых страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
130 Расходы на выплаты персоналу в сфере национальной безопасности, правоохранительной деятельности и обороны				-
131	Денежное довольствие военнослужащих и сотрудников, имеющих специальные звания	211	Заработная плата	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
133	Расходы на выплаты военнослужащим и сотрудникам, имеющим специальные звания, зависящие от размера денежного довольствия	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
134	Иные выплаты военнослужащим и сотрудникам, имеющим специальные звания	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		214	Прочие несоциальные выплаты	-

			персоналу в натуральной форме	
		222	Транспортные услуги	-
		226	Прочие работы, услуги	В части возмещения работникам (сотрудникам) расходов, связанных со служебными командировками, а также компенсации стоимости вещевого имущества
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
139	Взносы по обязательному социальному страхованию на выплаты по оплате труда (денежное содержание) гражданских лиц	213	Начисления на выплаты по оплате труда	-
140 Расходы на выплаты персоналу государственных внебюджетных фондов				-
141	Фонд оплаты труда государственных внебюджетных фондов	211	Заработная плата	-
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
142	Иные выплаты	212	Прочие несоциальные	-

	персоналу, исключением оплаты труда	за фонда		выплаты персоналу в денежной форме	
			214	Прочие несоциальные выплаты персоналу в натуральной форме	-
			222	Транспортные услуги	В части возмещения должностным лицам расходов на приобретение проездных документов в служебных целях на все виды общественного транспорта, в случае, если они не были обеспечены в установленном законодательством Российской Федерации порядке проездными документами, а также компенсации за использование личного транспорта в служебных целях
			226	Прочие работы, услуги	В части возмещения работникам (сотрудникам) расходов, связанных со служебными командировками
			266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
			267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
149	Взносы обязательному	по	213	Начисления на выплаты по	-

	социальному страхованию на выплаты по оплате труда работников и иные выплаты работникам государственных внебюджетных фондов		оплате труда	
		225	Работы, услуги по содержанию имущества	-
		226	Прочие работы, услуги	
		266	Социальные пособия и компенсации персоналу в денежной форме	-
		267	Социальные компенсации персоналу в натуральной форме	-
		300 <*>	Поступление нефинансовых активов	В части обеспечения мер, направленных на сокращение производственного травматизма и профессиональных заболеваний работников (приобретение спецодежды) в счет начисляемых страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
300 Социальное обеспечение и иные выплаты населению				-
310 Публичные нормативные социальные выплаты гражданам				-
311	Пенсии, выплачиваемые по пенсионному страхованию населения	261	Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения	-
			262	Пособия по

			социальной помощи населению в денежной форме	
312	Иные пенсии, социальные доплаты к пенсиям	262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	-
		264	Пенсии, пособия, выплачиваемые работодателями, нанимателями бывшим работникам в денежной форме	-
313	Пособия, компенсации, меры социальной поддержки по публичным нормативным обязательствам	261	Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения	-
		262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	-
		264	Пенсии, пособия, выплачиваемые работодателями, нанимателями бывшим работникам в денежной форме	-
		265	Пособия по социальной помощи, выплачиваемые работодателями, нанимателями бывшим работникам в натуральной форме	-

320 Социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных социальных выплат				-
321	Пособия, компенсации и иные социальные выплаты гражданам, кроме публичных нормативных обязательств	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	В части ежемесячных денежных выплат членам государственных академий наук
		260 <*>	Социальное обеспечение	В том числе компенсации приобретенных гражданами товаров, работ, услуг в целях их социального обеспечения
		296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
322	Субсидии гражданам на приобретение жилья	262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	-
323	Приобретение товаров, работ, услуг в пользу граждан в целях их социального обеспечения	220 <*>	Оплата работ, услуг	-
		261	Пенсии, пособия и выплаты по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения	-
		263	Пособия по социальной помощи населению в натуральной форме	-
		265	Пособия по социальной помощи, выплачиваемые работодателями, нанимателями бывшим работникам в натуральной	-

			форме	
		300 <*>	Поступление нефинансовых активов	-
324	Страховые взносы на обязательное медицинское страхование неработающего населения	262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	-
330	Публичные нормативные выплаты гражданам несоциального характера	212	Прочие несоциальные выплаты персоналу в денежной форме	-
		296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
340	Стипендии	296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
		262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	В части выплаты материальной помощи в рамках социальной поддержки обучающихся за счет средств стипендиального фонда, а также материальной помощи безработным гражданам в период профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации по направлению органов службы занятости
350	Премии и гранты	296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-
360	Иные выплаты населению	222	Транспортные услуги	-

		262	Пособия по социальной помощи населению в денежной форме	В части пенсий и иных социальных выплат, назначенных иностранными государствами лицам, проживающим на территории Российской Федерации, в рамках реализации международных договоров
		296	Иные выплаты текущего характера физическим лицам	-

Источник: [Ламовская, с. 133].

Меры по ликвидации причин возникновения бюджетного риска

- 1) уточнение регламентов выполнения отдельных процедур;
- 2) уточнение мер по контролю в отношении процедур, выполняемых в рамках финансового менеджмента;
- 3) проведение организационно-штатных мероприятий;
- 4) повышение квалификации сотрудников, выполняющих операции (процедуры, действия), которым сопутствуют риски, подлежащие минимизации;
- 5) перераспределение обязанностей внутри структурного подразделения, деятельность которого сопряжена с рисками, подлежащими минимизации;
- 6) закупка и введение в эксплуатацию оборудования, средств автоматизации, программного обеспечения, иных материальных и нематериальных активов, необходимых для минимизации риска;
- 7) организация и проведение мониторинга изменений бюджетного законодательства в целях своевременного доведения до ответственных сотрудников исчерпывающей информации, необходимой для правильного проведения операций;
- 8) иные меры, выполнение которых может привести к минимизации рисков.

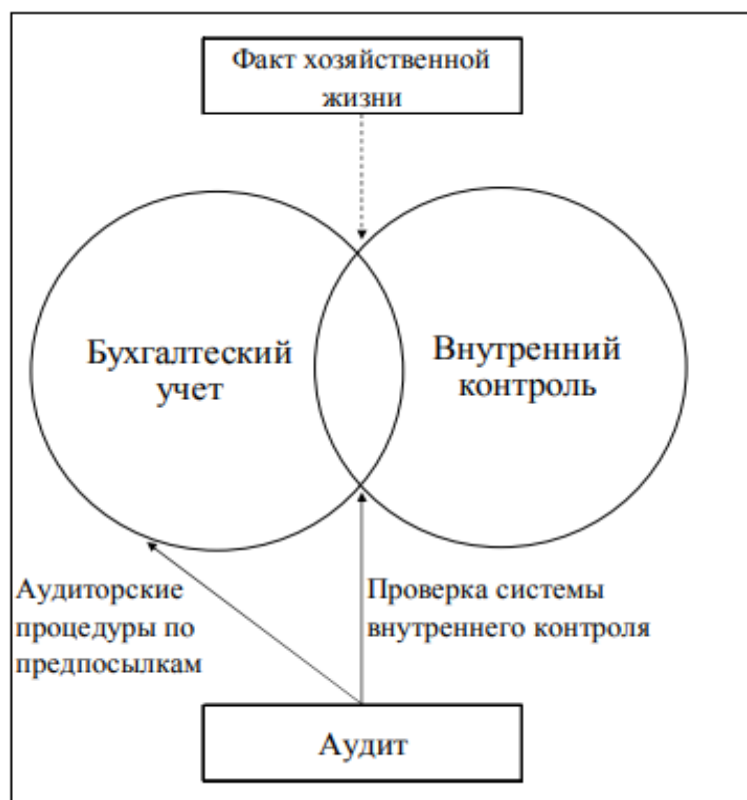
Источник: составлено автором.

Аспекты взаимосвязи между системой бухгалтерского учета, системой
внутреннего контроля и аудитом в исследованиях российских ученых

Источник	Аспекты взаимосвязи между системой бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита
И.Н. Богатая, А.В. Ганин, Е.Н. Домбровская, Е.М. Евстафьева, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова, М.М. Петрыкина, Л.В. Попова, И.В. Тарасова, Л.В. Шуклов	Связь между элементами в учетно-аналитических системах обеспечивается непрерывным движением информации посредством ее сбора, обработки, анализа, оценки.
М.И. Чебану, А.Е. Туркина, Л.В. Сотникова	Взаимосвязь между системой внутреннего контроля и системой бухгалтерского учета реализуется посредством выбора и осуществления процедур контроля.
И.С. Богданович, А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов, А.К. Макальская, О.А. Соболева	Бухгалтерский учет подчиненный интегрированный элемент системы внутреннего контроля.
О.В. Медведева	Взаимосвязь системы внутреннего контроля и аудита.

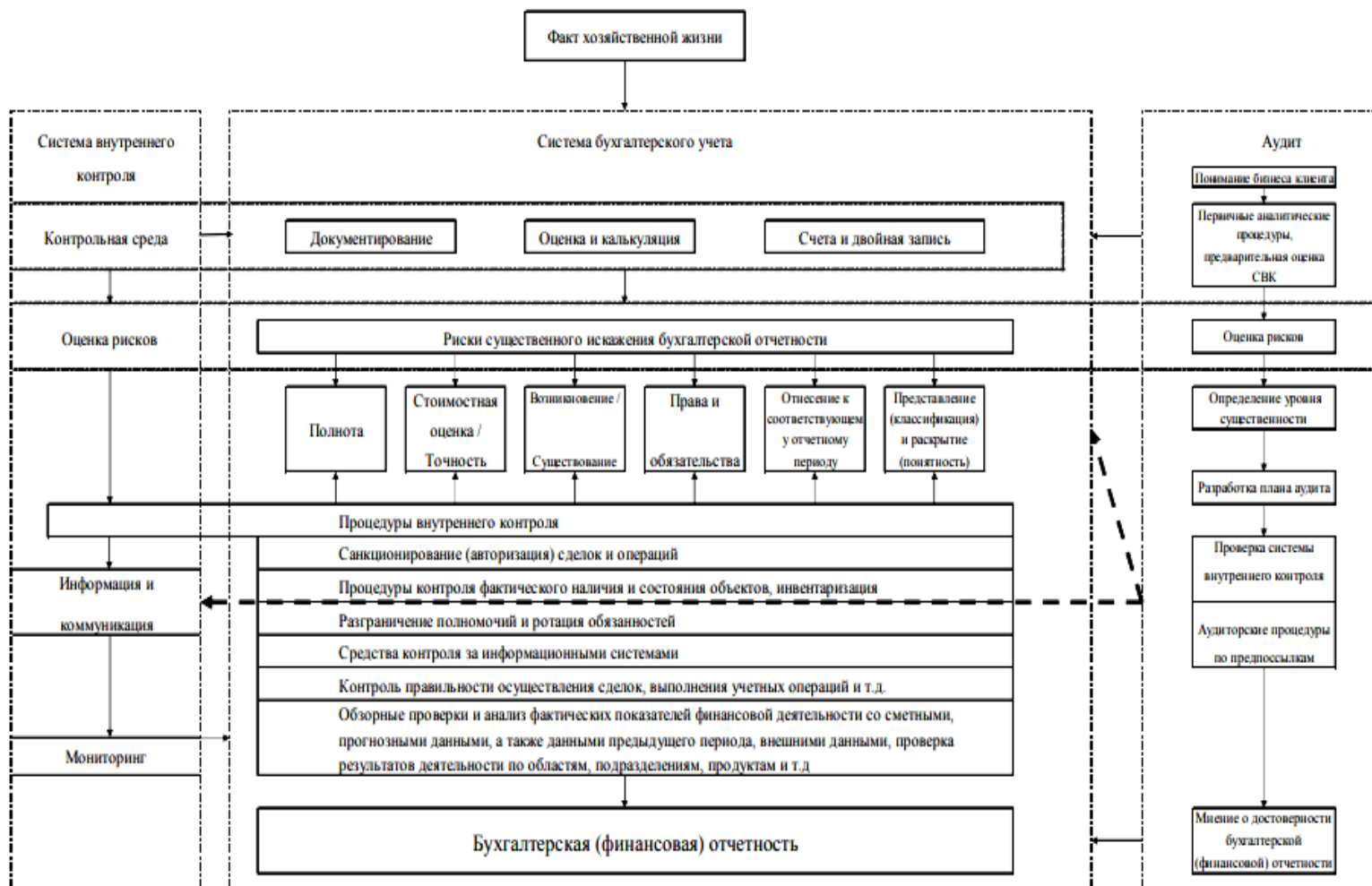
Источник: составлено автором.

Упрощенная схема взаимосвязи между бухгалтерским учетом, системой внутреннего контроля и аудитом



Источник: составлено автором.

Модель контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета



Источник: составлено автором.