ЭКОНОМИКА

УДК 338.24:658.115

DOI: 10.21779/2500-1930-2018-33-4-6-15

Н.Г. Гаджиев

Развитие системы внутреннего контроля в бюджетном учреждении

Дагестанский государственный университет; Россия, 367001; г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, 43а; nazirhan55@mail.ru

Статья посвящена актуальным вопросам совершенствования внутреннего контроля в бюджетном учреждении. Анализ специальной экономической литературы и действующего законодательства, отражающего современное состояние проблемы, свидетельствует о недостаточной изученности теоретических и практических аспектов осуществления внутреннего контроля.

В статье система внутреннего контроля рассматривается как совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых учреждением в качестве средств для достижения целей эффективного управления и обеспечения экономической безопасности. С этой позиции проведён анализ теории и практики применения в системе внутреннего контроля различных методик. Особое внимание в статье также уделено вопросам подготовки заключения и рекомендаций по итогам внутреннего контроля.

Ключевые слова: *внутренний контроль, методика, финансово-хозяйственная деятельность, бюджетное учреждение, экономическая безопасность.*

В специальной экономической литературе понятие внутреннего контроля весьма широко трактуется [1; 4–6; 10–11]. На практике же систему контроля часто отождествляют с администрацией. Несмотря на внешнее сходство с традиционными формами организации и управления, внутренний контроль имеет своеобразный специфический характер. В центре его внимания – работники с различными обязанностями и правами. Акт контролирования состоит в оценке человеческих действий с точки зрения некоторых установленных общих требований. Более того, функция контроля в его полном, идеальном выражении моментов власти в себе не включает. Его задача сводится лишь к суждению о том, выполняются ли предъявленные к действующему лицу объективные требования.

Основные функции внутреннего контроля должны найти отражение в Положении о системе внутреннего контроля. Это основной локальный нормативно-правовой акт, разрабатываемый бюджетным учреждением в соответствии с его учетной политикой [7]. Следовательно, учетно-аналитическая работа, в том числе осуществление внутренних контрольных процедур, должна проводиться в соответствии с принципами, заложенными в этом положении.

Для целей обеспечения эффективности внутреннего контроля также необходимо: четкое разграничение обязанностей и ответственности работников, осуществляющих контрольные процедуры; создание условий для оперативного получения учетной и внеучетной информации о результатах выполнения конкретных финансово-хозяйственных операций. При этом особое внимание должно быть уделено формированию

внутренней формы отчетности для управленческих целей, содержащей информацию о положении дел в различных сегментах деятельности бюджетного учреждения.

В условиях активного развития конкурентной среды в сфере экономики следует рассматривать результаты проверок и обследований деятельности бюджетного учреждения как неотъемлемый элемент оперативного управления, обеспечивающий их максимальную защиту от возможных нарушений финансовой дисциплины, а также разного рода подлогов и финансовых злоупотреблений [3, с. 9].

В этом же Положении необходимо раскрыть направленность внутреннего контроля на достижение конкретных целей (оценка эффективности деятельности бюджетного учреждения и его финансового состояния; определение соответствия отчетных показателей государственного задания данным плана финансово-хозяйственности деятельности; выявление причин обнаруженных отклонений и их устранение; профилактика возможных нарушений и отклонений; выявление целевого использования бюджетных средств и имущества бюджетного учреждения).

Таким образом, система внутреннего контроля бюджетного учреждения может быть определена как совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых в качестве средств и инструментов обеспечения конкурентных преимуществ и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности. Она включает в себя три элемента: систему бухгалтерского учёта, контрольную среду и отдельные средства контроля.

Система бухгалтерского учёта бюджетного учреждения формируется на основе действующих нормативно-правовых актов разного уровня, регламентирующих учетный процесс:

- учётной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учёта;
- организационной структуры подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учёта и подготовку бухгалтерской отчётности;
- распределения обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учёта и подготовки отчётности;
- организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- порядка отражения хозяйственной операции в регистрах бухгалтерского учёта, форм и методов обобщения данных таких регистров;
- порядка подготовки периодической бухгалтерской отчётности на основе данных бухгалтерского учёта;
- доли и места средств вычислительной техники в ведении учёта и подготовки отчётности;
- критических областей учёта, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчётности особенно высок;
- средств контроля, предусмотренных в областях системы учёта.

Как свидетельствует практика, система бухгалтерского учёта бюджетного учреждения считается эффективной, если в процессе регистрации хозяйственных операций соблюдаются следующие основные требования: операции в учёте соответствуют временному периоду их совершения; отражены в правильных суммах; в соответствии с действующими нормативными положениями и учётной политикой отражены на счетах бухгалтерского учёта; есть расшифровка операций, имеющая существенное значение для учёта и отчётности; ограничена возможность для совершения злоупотреблений [8].

Под контрольной средой в теории и на практике понимаются осведомлённость и действия руководства бюджетного учреждения по установлению и поддержанию системы внутреннего контроля. Она включает в себя:

- стиль и основные принципы управления бюджетным учреждением;
- организационную структуру бюджетного учреждения;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемую кадровую политику;
- порядок подготовки бухгалтерской отчётности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего учёта и подготовки отчётности для внутренних целей;
- соответствие деятельности бюджетного учреждения в целом требованиям действующих норм Бюджетного, Налогового, Трудового Кодексов РФ, а также отраслевых и ведомственных нормативно-правовых актов.

Бюджетное учреждение несёт ответственность за разработку и фактическое формирование системы внутреннего контроля. Она должна соответствовать размерам и специфике его деятельности, функционировать регулярно и эффективно [7]. В соответствии с учредительными документами в бюджетном учреждении может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия, организован отдел «внутреннего» аудита. Им может быть передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

Как отмечается в специальной экономической литературе, эффективная организационная структура бюджетного учреждения предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников и должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля, обеспечивать разделение несовместимых функций [2]. Считается, что функции данного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению ошибок и нарушений, а также затрудняет их обнаружение. В теории и на практике рекомендуется обычно распределять между различными лицами такие функции, как: непосредственный доступ к активам бюджетного учреждения; разрешение на осуществление операций с активами; непосредственное осуществление хозяйственных операций; отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учёте. Эффективное функционирование системы внутреннего контроля зависит и от сотрудников, которым поручена соответствующая деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров также направлена на обеспечение высокой квалификации соответствующего персонала.

В то же время система внутреннего контроля может не с абсолютной уверенностью, а лишь с определённой степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты. Причинами этого являются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

- естественное требование руководством бюджетного учреждения, чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше экономических выгод, которые даёт применение таких мероприятий;
- большинство средств контроля имеет своей целью выявление нежелательных финансово-хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;
- свойство человека делать ошибки по небрежности, из-за неверных суждений или недопонимания нормативно-инструктивных материалов;
- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников бюджетного учреждения как с другими сотрудниками данного бюджетного учреждения, так и с третьими лицами;

➤ нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;

➤ существенное изменение условий ведения хозяйственной деятельности или правил учёта, в результате которого принятые контрольные процедуры становятся малоэффективными.

Благодаря средствам контроля, осуществляемого бюджетным учреждением, достигаются следующие цели:

✓ финансовые и хозяйственные операции выполняются с разрешения руководителя организации (главного распорядителя средств бюджетного учреждения);

✓ все операции отражаются в бухгалтерском учёте правильно, на соответствующих счетах бухгалтерского учёта, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой бюджетным учреждением учётной политикой и обеспечивают возможность подготовки достоверной бухгалтерской отчётности;

✓ доступ к активам возможен только с разрешения руководителя организации и т. д.

Во внутреннем контроле бюджетного учреждения в качестве основных процедур широко применяются:

✓ арифметическая проверка;

✓ проверка правильности бухгалтерских записей;

✓ проведение сверок расчётов;

✓ проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;

✓ проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчётности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей на предмет определения соответствия данных бухгалтерского учёта фактическому наличию;

✓ использование для целей контроля информации из источников вне данного бюджетного учреждения;

✓ осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам учреждения, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;

✓ исследование динамики финансово-хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных показателей с фактическими данными для выяснения причин расхождений и противоречий.

Процедуры и методики осуществления внутреннего контроля взаимно определяют и дополняют друг друга.

Анализ теории и практики применяемых в системе внутреннего контроля методик позволяет выделить два их вида: дублирующие и эпизодические [4, с. 9]. При использовании первой методики контроль осуществляется в такой же последовательности, как и проверяемые операции. При этом функция контроля не должна обращаться в следовательскую: контроль имеет значение не только для порицания, но и для одобрения. Если контроль будет направлен в сторону одного лишь обнаружения нарушений, то утратит всякое значение другая, не менее важная сторона его деятельности. Более того, функция контроля включает в себе момент максимальной объективности. Поэтому документальный контроль следует сочетать с фактическими проверками для определения реального состояния объекта.

По дублирующим методикам осуществляется внутривозрастной контроль, в том числе и бухгалтерский. Как правило, он часто используется внешними ревизорами при проверке кассовых и других операций, а также при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, ревизии и аудита по требованию следственно-судебных органов. По этой методике рекомендуется проверять использование наличных денег и движение материалов, а также «сомнительные» финансово-хозяйственные операции.

На практике эпизодические методики применяются при повторном контроле деятельности бюджетного учреждения. Рационально выбранная методика позволяет качественно провести проверку. В то же время отсутствие в реальной практике многообразия эффективных методик в сочетании с недостаточной квалификацией лиц, осуществляющих внутренний контроль, может способствовать искажению контрольной информации.

Важное место в системе внутреннего контроля бюджетного учреждения отводится заключению и рекомендации по итогам проверки. Так, в качестве примера в таблице приведены данные о результатах внутреннего контроля по ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет» за 2017 год.

Отчет должен содержать результаты внутренних контрольных мероприятий, проведенных в форме предварительного, текущего и последующего контроля, а также быть максимально кратким, касаться лишь существенных нарушений учреждения, особенно таких, которые не могут быть устранены в момент обнаружения. Основное внимание в отчете следует уделять рекомендациям и предложениям по устранению и профилактике выявленных нарушений в сфере финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения.

Таблица. Отчет о результатах внутреннего контроля ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет» за 2017 год

Тип контрольных мероприятий	Наименование контрольного мероприятия	Выявленные нарушения	Меры по устранению выявленных нарушений
Предварительный контроль	1. Проверка составления Плана финансово-хозяйственной деятельности на 2017 год (соответствия сумм расходов установленным нормам бюджетного законодательства)	Нет	
	2. Контроль за соответствием заключаемых договоров объемам субсидий на выполнение государственного задания	Нет	

	3. Контроль целесообразности и эффективности расходов выделенных субсидий и внебюджетных средств	В отдельных случаях отсутствует обоснование цен на закупаемые товары и услуги	При подготовке документации прилагать соответствующие обоснования и предварительные расчеты, отражающие формирование стоимости закупаемых товаров, работ, услуг для нужд университета
	4. Проверка правильности планирования расходов на коммунальные услуги в Плане финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с заключенными с поставщиками услуг договорами	Нет	
	5. Контроль законности оформления контрактов и договоров, своевременности выполнения договорных обязательств	Несоблюдение сроков и условий исполнения договоров и государственных контрактов	1. Обязательное включение в условия конкурсной документации условия об обеспечении исполнения контракта. 2. Усиление претензионно-исковой работы
	6. Контроль обоснованности и правильности применения сметных цен, коэффициентов накладных расходов при выполнении ремонтно-строительных работ	Нет	
	7. Контроль выполнения в полном объеме требований действующего законодательства о контрактной системе	Отсутствие в отдельных случаях подробного описания качественных и функциональных характеристик закупаемых товаров, работ, услуг	Обязательное включение в условия конкурсной документации технического задания с подробным описанием объекта закупки
Текущий контроль	1. Проверка соответствия остатков денежных средств на лицевых счетах в УФК остаткам, выведенным в регистрах бухгалтерского учета (по мере поступления выписок из лицевых счетов в УФК)	Нет	

2. Проверка соответствия сумм заключаемых договоров уровню цен в регионе на товары, работы и услуги	В отдельных случаях завышается стоимость закупаемых товаров, работ, услуг для нужд университета или начальная (максимальная) цена товаров или услуг при размещении заказов путем запроса котировок или проведении торгов	1. Фактическая проверка стоимости закупаемых товаров, работ, услуг для нужд университета. 2. Предварительный запрос коммерческих предложений, прайс-листов у поставщиков товаров работ, услуг
3. Контроль за непревышением сумм заключаемых договоров по остаткам лимитов бюджетных обязательств по соответствующим статьям расходов	Нет	
4. Контроль условий осуществления кассовых операций и соблюдения лимита денежной наличности в кассе	Нет	
5. Контроль своевременности и правильности оприходования и списания основных средств и библиотечного фонда и материально-производственных запасов	Несвоевременное оприходование основных средств, учебной литературы и изданий и других материально-производственных запасов	Своевременное оформление соответствующих первичных документов, актов приемки учебной литературы и печатных изданий
6. Проверка правильности порядка выдачи наличных денег в подотчет	Имеются случаи выдачи подотчет денежных средств лицам, не отчитавшимся за ранее выданные авансы	Ведение кассовых операций в соответствии с «Порядком ведения кассовых операций в РФ», утв. решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40
7. Контроль правильности начисления стипендий	Нет	

Последующий контроль	1. Проверка соответствия перечня полученных учреждением товаров (работ, услуг) перечню и номенклатуре оплаченных товаров (работ, услуг)	Имеются случаи поставки товаров с характеристиками, не соответствующими спецификациям контрактов и гражданско-правовых договоров	Ведение претензионной работы по замене товаров
	2. Контроль полноты включения выручки, полученной от предпринимательской деятельности, в смету доходов и расходов от предпринимательской деятельности	Нет	
	3. Контроль полноты начисления и поступления средств за обучение студентов с полным возмещением затрат. Проверка состояния расчетной дисциплины, реальности кредиторской и дебиторской задолженности	1. Нарушения сроков оплаты заказчиками по договорам оказания платных образовательных услуг. 2. В некоторых филиалах вуза допускается увеличение дебиторской задолженности студентов. 3. Имеется просроченная дебиторская задолженность	1. Усиление расчетно-платёжной дисциплины. 2. Своевременная оплата за обучение в срок, указанный в договоре. 3. Проведение работы по централизации поступлений
	4. Контроль за целевым использованием средств бюджета, соблюдением порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций	Нет	
	5. Проверка порядка оформления расходных и приходных кассовых ордеров, ведения кассовой книги	Нет	
	6. Проверка правильности оформления авансовых отчетов	Нет	

	7. Проверка правильности определения налогооблагаемой базы по налогам, правомерности и правильности применения льгот при расчете и уплате налогов	Нет	
	8. Контроль исполнения смет доходов и расходов бюджетных и внебюджетных средств	Нет	
	9. Правомерность изменений, внесенных в План финансово-хозяйственной деятельности	Нет	
	10. Проверка достоверности ведения бухгалтерского учета и отчетности.	Нет	
	Соответствие данных синтетического и аналитического учета бухгалтерской отчетности		

Таким образом, предложенные в данной статье рекомендации по дальнейшему развитию и повышению эффективности системы внутреннего контроля направлены на достижение целей эффективного управления и обеспечения безопасного функционирования бюджетного учреждения.

Литература

1. *Артемова И.В.* Внутренний контроль в учреждении // Советник бухгалтера. – 2018. – № 3. – С. 54–66.
2. *Гаджиев Н.Г.* Организационно-методические аспекты обеспечения экономической безопасности бизнес-процессов хозяйствующего субъекта // Вестник ДГУ. – 2018. – Вып. 3. – С. 6–12.
3. *Гаджиев Н.Г., Ахмедова Л.А., Магомедова Г.Р.* Оценка системы внутреннего контроля при проведении аудита // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 4. – С. 988–993.
4. *Гаджиев Н.Г., Гаджиев М.Н.* Внешний финансовый контроль и внутренний аудит в сфере закупок вуза: монография. – Махачкала: Издательство ДГУ, 2016. – 142 с.
5. *Гусева Н.М.* Организуем внутренний финансовый контроль // Учет в бюджетных учреждениях. – 2013. – № 1. – С. 7–11.
6. *Демина И.Д., Качкова О.Е.* Внешний и внутренний финансовый контроль государственных (муниципальных) учреждений // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. – 2014. – № 2. – С. 5–8.
7. *Домбровская Е.Н.* Минфин России рекомендовал единый порядок осуществления внутреннего финансового аудита // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2017. – № 3. – С. 37–48.

8. Качкова О.Е. Учетно-контрольное обеспечение функционирования деятельности бюджетных учреждений // Бухгалтерский учет в здравоохранении. – 2015. – № 2. – С. 16–24.

9. Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит в обеспечении экономической безопасности бизнеса // Лизинг. – 2015. – № 5–6. – С. 29–34.

10. Ламовская О.Г., Голодных Н.С. Организация внутреннего контроля в бюджетных учреждениях // Вестник аграрной науки Дона. – 2014. – Т. 4, № 28. – С. 44–51.

11. Орешкина С.В. Внутренний контроль в бюджетных учреждениях // Молодой ученый. – 2016. – № 6. – С. 524–527. – URL <https://moluch.ru/archive/110/26869/> (дата обращения: 15.11.2018).

Поступила в редакцию 17 декабря 2018 г.

UDC 338.24:658.115

DOI: 10.21779/2500-1930-2018-33-4-6-15

The Development of internal control system in a budgetary institution

N.G. Gadzhiev

Dagestan State University; Russia, 367001, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a; nazirhan55@mail.ru

The article is devoted to some topical issues concerning the problems of internal control improvement in a budgetary institution. The analysis of economic literature and current legislation reflecting the state of the problem confirms insufficient study of theoretical and practical aspects connected with the implementation of internal control.

The system of internal control is considered as a set of organizational structure, some techniques and procedures adopted by the establishment as means to achieve the goals of efficient management and to ensure economic security. From this position, the analysis of the theory and practice in the system of internal control of various techniques is carried out. Special attention is also paid to the issues of conclusive remarks and recommendations on the results of internal control.

Keywords: *internal control, technique, financial and economic activity, budgetary institution, economic security.*

Received 17 December, 2018