

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2020 г.

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
В ФГКУ КОМБИНАТ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2020.04.ВКР

Руководитель ВКР, профессор
_____ И.И. Просвирина
_____ 2020 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ– 436
_____ Я.Е. Грекова
_____ 2020 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2020 г.

Челябинск 2020

РЕФЕРАТ

Грекова Я.Е. Организация внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ– 436, 2020. – с. 131, табл.16, библиографический список – 51 наим.

Объект работы – финансово-хозяйственная деятельность ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Предмет работы – система организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Цель работы – изучение особенностей организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва и разработка рекомендаций, направленных на повышение эффективности данного процесса.

Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе рассмотрено нормативно-правовое регулирование деятельности казенных учреждений, система организации государственного финансового контроля, особенности организации системы внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях. Во втором разделе работы приведена характеристика деятельности ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, рассмотрен порядок организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Результаты работы. Был выявлен ряд проблем, связанных с формализацией ряда процедур внутреннего финансового контроля. Были разработаны рекомендации по преобразованию процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия, регламентированного составлением различного рода регистров в составную часть каждой бюджетной процедуры без предъявления требований по оформлению подтверждения его выполнения, в рамках документального оформления контрольных процедур, было предложено отказаться от ведения и формирования карты рисков, а также журнала ВФК. Было предложено формирование карты процесса контроля, представляющей собой инструкцию по конкретной операции. С целью повышения качества финансовой дисциплины предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8».

Результаты и выводы, полученные в работе, можно использовать в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» для повышения эффективности и результативности внутреннего финансового контроля в учреждении.

По результатам работы была опубликована статья на тему «Особенности нормативно-правового регулирования деятельности казенных учреждений» в сборнике «Молодой исследователь». По результатам работы был разработан опросник «Оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях», на который ответили сотрудники, казенных учреждений, подведомственных Территориальному управлению Росрезерва по УрФО.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1 НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ	
1.1 Система осуществления финансового контроля в Российской Федерации	10
1.2 Особенности деятельности казенных учреждений	20
1.3 Организация внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях.....	33
Вывод по разделу один	44
2 ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ФГКУ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА	
2.1 Характеристика деятельности ФГКУ «Наша МарКА» Росрезерва	45
2.2 Организация системы внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.....	51
2.3 Совершенствование внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.....	78
Выводы по разделу два	100
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	103
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	107
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А УСТАВ ФГКУ КОМБИНАТ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА	114
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ПОЛОЖЕНИЕ О ВНУТРЕННЕМ ФИНАНСОВОМ КОНТРОЛЕ ФГКУ КОМБИНАТ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА	115
ПРИЛОЖЕНИЕ В КАРТА ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ФГКУ КОМБИНАТ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА	125
ПРИЛОЖЕНИЕ Г ФОРМА ОПРОСА СОТРУДНИКОВ	129

ПРИЛОЖЕНИЕ Д_СХЕМА ОРГАНИЗАЦИИ ВФК В ФГКУ КОМБИНАТ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА С УЧЕТОМ ПРЕДЛОЖЕННЫХ РЕКОМЕНДАЦИЙ.....	131
--	-----

ВВЕДЕНИЕ

Внутренний финансовый контроль играет важную роль в управлении финансами организации. Он образует обратную связь, позволяет выявить наиболее рискованные сферы деятельности, предвидеть вероятные отклонения, а также повысить качество управления финансами в целом. Наиболее остро вопрос эффективности внутреннего финансового контроля стоит в государственной сфере. Государственные (муниципальные) учреждения, в отличие от коммерческих, созданы не для максимизации стоимости бизнеса, а для решения и выполнения значимых для общественности вопросов и задач, для выполнения полномочий государства, субъекта РФ или муниципального образования. Поэтому необходимость эффективной реализации контрольной функции в бюджетном учреждении подкреплена значимостью их деятельности для общественного благосостояния.

Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет выделения лимитов бюджетных ассигнований из бюджетов бюджетной системы РФ, данный процесс является предметом внешнего финансового контроля со стороны учредителя и Федерального казначейства. Однако, основой для создания системы предупреждения нарушений в финансово-бюджетной сфере служит именно внутренний финансовый контроль. В условиях наличия лимитов бюджетных ассигнований первоочередной задачей казенных учреждений является своевременное выявление и предупреждение рисков, способных оказать негативное влияние на реализацию внутренних бюджетных процедур, а также усиление контроля за расходованием бюджетных средств. В рамках внутреннего финансового контроля осуществляется проверка принятия учреждением обязательств в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств, проверка документации учреждения до совершения хозяйственных операций в соответствии графиком документооборота, проверка процедур ведения бюджетного учета, в том числе принятия к учету первичных учетных документов, отражения информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бюджетного уче-

та, проведение оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций, составление и представление бюджетной отчетности, кроме того осуществляется мониторинг расходования лимитов бюджетных обязательств (и других целевых средств) по назначению, оценка эффективности и результативности их расходования, составления, утверждения и ведения бюджетных смет.

Таким образом, актуальность данной темы заключается в том, что именно внутренний финансовый контроль является основным механизмом, обеспечивающим успешное исполнение учреждением бюджетных обязательств, достижение основных целей и направлений деятельности, предупреждение нарушений бюджетного законодательства. Вместе с тем, на сегодняшний день состояние эффективности системы внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях остается низким по сравнению с внутренним контролем в коммерческой сфере. Внутренний финансовый контроль, как управленческий инструмент главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, применяется в Российской Федерации уже более пяти лет. За это время стало ясно, что применение изначально установленных норм законодательства, регулирующих вопросы организации и осуществления внутреннего финансового контроля как отдельного бюджетного полномочия, привело не только к получению положительного эффекта, но и повлекло чрезмерную формализацию процедур внутреннего контроля. Результативность внутреннего контроля в конкретном учреждении непосредственно зависит от степени подготовленности сотрудников, которым поручены данные обязанности, достаточности штатной численности персонала, наличия автоматизированных систем контроля, присутствие контроля со стороны руководства и вышестоящей организации по подведомственности. Создание требуемых формуляров, бланков, приказов по внутреннему финансовому контролю недостаточно для ее действенного и бесперебойного функционирования как системы. Назревшие на сегодняшний день проблемы и противоречия в существующей системе внутреннего финансового контроля в учреждениях государственной сферы требуют существенного реформирования. В этой связи, а также в целях устранения

излишней формализации осуществляемых процедур внутреннего финансового контроля, была осуществлена реорганизация норм статьи 160.2-1 БК РФ. А также 26 июля 2019 года вышел Федеральный закон № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита», который стал очередным шагом на пути реформирования внутреннего финансового контроля.

Объектом работы является финансово-хозяйственная деятельность ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва.

Предметом работы является система внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА».

Целью данной работы является изучение особенностей организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва и разработка рекомендаций, направленные на повышение эффективности данного процесса

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить особенности деятельности казенных учреждений и дать характеристику деятельности ФГКУ Комбината «Наша МарКА»;
- рассмотреть систему организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА»;
- сформулировать рекомендации по совершенствованию системы внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА».

В ходе выпускной квалификационной работы на разных этапах исследования, в зависимости от поставленных задач, использовались следующие методы: анализа, синтеза, наблюдения, сравнения, группировки. Кроме того, для наглядного представления элементов внутреннего финансового контроля использовался метод построения схем, способствующий структурированию информации. Для получения оперативных данных относительно трудоёмкости этапов осуществления

внутреннего финансового контроля использовался метод опроса ведущих специалистов, занятых данной работой.

Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе рассмотрено нормативно-правовое регулирование деятельности казенных учреждений, система организации государственного финансового контроля, а также особенности организации системы внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях. Во втором разделе работы приведена характеристика деятельности ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва, а также рассмотрен порядок организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, особое внимание уделено вопросам внутреннего финансового контроля сметного планирования, как ключевого элемента деятельности казенных учреждений. В ходе работы был выявлен ряд проблем, связанных с формализацией ряда процедур внутреннего финансового контроля, наличием субъективности при проверке бюджетных процедур, вызванных лимитами численности персонала, установленной вышестоящими ведомствами и др. В связи с этим были разработаны рекомендации по преобразованию процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия, регламентированного составлением различного рода регистров в составную часть каждой бюджетной процедуры, в рамках документального оформления контрольных процедур, было предложено отказаться от ведения и формирования карты рисков, а также журнала ВФК. Наряду с этим было предложено формирование карты процесса контроля, представляющей собой инструкцию по конкретной операции. С целью повышения качества финансовой дисциплины в части проверки ведения бюджетного учета предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8».

Нормативно-правовой основой данной работы являются: Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Федеральный закон № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансо-

вого аудита», Приказ Минфина РФ № 356 «Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля» и др.

Теоретической основой работы послужила учебная литература следующих авторов: О.А. Миронова, Н.В. Щербакова, О.П. Уманец, Г.Ф. Ручкина, Е.В. Овчарова, В.И. Самаруха и др. На основе данных работ было рассмотрено понятие внутреннего финансового контроля, его место в системе внутреннего контроля, а также был изучен порядок организации финансового контроля в РФ.

Информационная основа работы представлена справочной системой «Консультант», а также данными карты внутреннего финансового контроля, журналов и отчетов по результатам внутреннего финансового контроля ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва, оперативного учета финансово-экономического подразделения ФГКУ Комбината «Наша МарКА».

По результатам работы была опубликована статья на тему «Особенности нормативно-правового регулирования деятельности казенных учреждений» в сборнике «Молодой исследователь». Также данная статья «Особенности нормативно-правового регулирования деятельности казенных учреждений» была представлена на 73-ей студенческой научной конференции в секции «Общие вопросы экономики». Кроме того, по результатам работы был разработан опросник «Оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях», на который ответили как сотрудники, занятые в осуществление ВФК в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, так и в других казенных учреждениях, подведомственных Территориальному управлению Росрезерва по УрФО.

1 НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

1.1 Система осуществления финансового контроля в Российской Федерации

На сегодняшний день существуют различные трактовки понятия «контроль» применительно к деятельности экономических субъектов, что связано с многообразием отношений и форм, объединяемых данным понятием. Термин «контроль» определяют по-разному: как средство, фактор, форму, элемент, функцию, вид деятельности, систему, обратную связь, условие, регулятор, гарант, явление, институт, метод, правомочие, атрибут и т. д.

Известный французский экономист Анри Файоль в своем труде «Общее и промышленное управление» 1916 года трактовал суть контроля как: «проверка все ли выполняется в соответствии с утвержденными планами, разработанными инструкциями. Его цель – выявить слабые места, ошибки, своевременно исправить и не допустить их повторения» [44].

Современный экономический словарь под редакцией Райзберга Б.А., Лозовского Л.Ш предлагает следующее определение данного понятия [29]: «контроль – составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями». Н.В. Щербакова определяет сущность контроля как [32]: «проверка соответствия достигнутых результатов заданным параметрам, целям».

О.П. Уманец характеризует контрольную функцию следующим образом [44]: «контрольная функция имеет дуальную структуру, с одной стороны она выступает в роли постоянного мониторинга, а с другой – в виде устойчивой обратной связи, транслирующей результаты мониторинга, как на определенных стадиях про-

цесса, так и по его завершении». Контроль как процесс, реализуется по нескольким направлениям, одним из которых является финансовое. Согласно трактовке Г.Ф. Ручкиной [30]: «финансовый контроль представляет собой урегулированную нормами права деятельность уполномоченных органов, организаций (юридических лиц) и должностных лиц по установлению соответствия или несоответствия деятельности и операций подконтрольных субъектов и сопровождающих эту деятельность и операции обязательных к составлению первичных документов и форм отчетности требованиям регулирующих финансовые отношения законов и иных нормативных правовых актов». Финансовый контроль подразделяется на две обособленные, но взаимодействующие сферы: государственный и негосударственный финансовый контроль. Структура финансового контроля представлена на рисунке 1 [26].

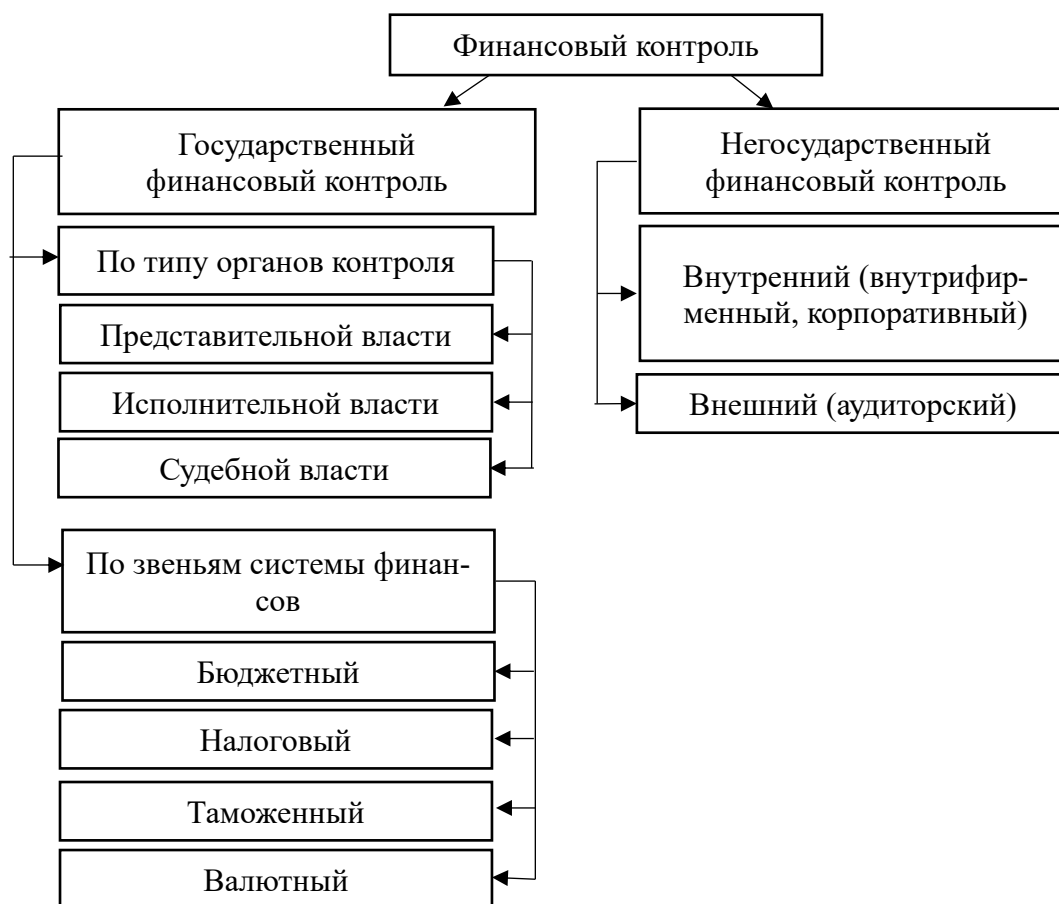


Рисунок 1 – Структура финансового контроля

Согласно трактовке В.И. Самаруха [31]: «государственный финансовый контроль – это основанная на нормах финансового права система органов и мероприятий по проверке законности и целесообразности в сфере формирования, распределения и использования денежных средств государства; одна из форм контроля, способствующая обеспечению законности и охране государственной собственности, целевому и эффективному использованию государственных средств». Основным видом государственного финансового контроля является бюджетный финансовый контроль.

В настоящее время в России действует система бюджетного финансового контроля, которую Овчарова Е.В [28] в работе условно поделена на три уровня:

1) государственный (муниципальный) финансовый контроль – осуществляется в целях обеспечения соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физлицам из бюджетов бюджетной системы РФ, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета (п. 1 ст. 265 БК РФ). Подразделяется на:

– внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль – контроль законодательных (представительных) органов;

– внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль – осуществляется органами исполнительной власти (органами местных администраций) в рамках всего публично-правового образования;

2) ведомственный внутренний финансовый контроль – осуществляется в рамках ведомства – в территориальных органах ведомства и подведомственных учреждениях;

3) внутренний контроль в организациях бюджетной сферы.

Законодательной основой государственного (муниципального) контроля является гл. 26 «Основы государственного (муниципального) финансового контроля» Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ). В этой главе изложены формы кон-

троля, права и полномочия органов исполнительной власти, участников бюджетного процесса в части финансового контроля. Характеристика государственного внешнего и внутреннего финансового контроля представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Внешний и внутренний государственный финансовый контроль*

Виды государственного контроля	Нормативно-правовое регулирование	Полномочия органов
Внешний государственный финансовый контроль (субъекты – Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований)	п. 2 ст. 265 БК РФ; ФЗ № 41-ФЗ «О Счетной палате РФ»; ФЗ № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований»; законы (решения), принимаемые на уровне конкретных публично-правовых образований	– контроль за соблюдением положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, а также за соблюдением условий государственных контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета; – контроль за достоверностью, полнотой и соответствием нормативным требованиям составления и представления бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств
Внутренний государственный финансовый контроль (субъекты – Федеральное казначейство (на федеральном уровне); органы внутреннего государственного финансового контроля субъектов РФ; органы внутреннего муниципального финансового контроля)	п. 3 ст. 265, п. 3 ст. 269.2 БК РФ; Положение о Федеральном казначействе, утв. постановлением Правительства РФ № 703; стандарты осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля; нормативные правовые акты, принимаемые на уровне конкретных публично-правовых образований	– контроль за соблюдением положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения (в т. ч. устанавливающих требования к бухгалтерскому учету и отчетности государственных (муниципальных) учреждений); – контроль за соблюдением условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета, исполнения государственных (муниципальных) контрактов; – контроль за достоверностью отчетов о результатах использования бюджетных средств – контроль в сфере закупок

*Источник информации: [2, 9, 10].

Объекты государственного финансового контроля представлены в статье 266.1 БК РФ к ним относятся [2]: главные распорядители (распорядители, получатели) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов соответствующего бюджета, главные администраторы (администраторы) источников

финансирования дефицита соответствующего бюджета, казенные учреждения – получатели бюджетных средств (участники бюджетного процесса) и другие не участники бюджетного процесса, получающие средства из соответствующего бюджета.

Что касается предварительного и последующего финансового контроля, их характеристика представлена на рисунке 2 [2].

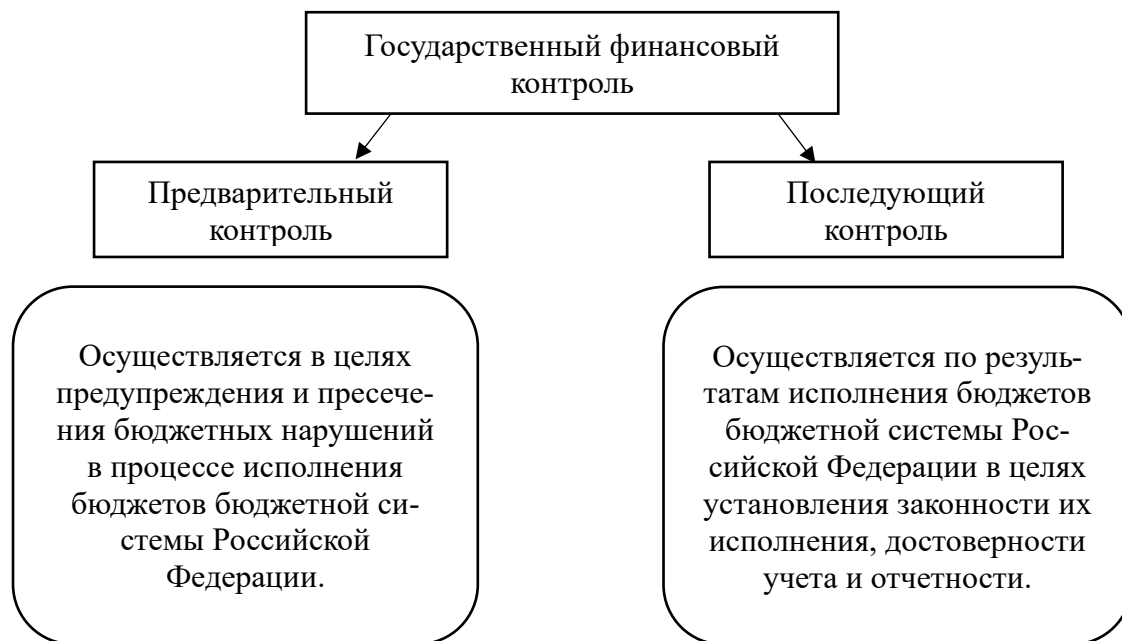


Рисунок 2 – Виды государственного финансового контроля

На ведомственном уровне в дополнение к государственному (муниципальному) финансовому контролю организован внутренний финансовый контроль и аудит как собственная система предупреждения нарушений в финансово-бюджетной сфере.

Внутренний финансовый контроль – внутренний процесс главного администратора бюджетных средств (ГАБС), администратора бюджетных средств (АБС), осуществляемый в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий (пп. 1 п. 2 ст. 160.2-1 БК РФ) [2].

Внутренний контроль осуществляется непрерывно и состоит из двух подсистем, различных по своим целям и задачам:

1) ведомственный контроль – контроль учредителя (ГРБС) в отношении подведомственных учреждений. Является необходимой обратной связью между подведомственными организациями и руководством ГРБС, которое, распределяя лимиты по подведомственным учреждениям, и должно знать, каким образом используются эти средства, каково состояние финансово-хозяйственной деятельности подведомственных организаций. Внутриведомственный контроль установлен нормами различных федеральных законов (ФЗ № 7-ФЗ, ФЗ № 174-ФЗ, ФЗ № 44-ФЗ);

2) внутренний контроль в организациях бюджетной сферы – это не контроль одной организации в отношении другой, а контроль, осуществляемый внутри самой организации (самоконтроль). Он заключается в отладке бизнес-процессов, которые есть в каждой организации бюджетной или коммерческой сферы. Данный вид контроля установлен нормами Федерального закона № 402-ФЗ о том, что каждый экономический субъект независимо от правового статуса должен организовать у себя внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета и отчетности [7]. Его задача – наладить процедуру таким образом, чтобы эффективно исполнялись функции и полномочия, не допускались недочеты и нарушения.

Структура ведомственного внутреннего финансового контроля представлена в таблице 2.

Кроме того, в рамках ведомств осуществляется внутренний финансовый аудит. До 2020 года функции внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита выполняли главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета, главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета. Данная норма была закреплена статьей 160.2-1 БК РФ [2].

Таблица 2 – Структура ведомственного внутреннего финансового контроля*

Органы, осуществляющие контроль	Нормативная база
Ведомственный внутренний финансовый контроль	
Контрольно-ревизионные органы 1. Главного администратора бюджетных средств 2. Администраторов бюджетных средств	Методическое обеспечение осуществления внутреннего финансового контроля осуществляется Минфином России (ст. 165 БК РФ) Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового контроля (утв. приказом Минфина РФ № 356) Правила осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд (утв. постановлением Правительства РФ № 89)
Контрольно-ревизионные органы органов, осуществляющих функции и полномочия учредителей в отношении казенных, бюджетных и автономных учреждений	п. 5.1 ст. 32 Федерального закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» ч. 3.23 ст. 2 Федерального закона № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» Нормативные правовые акты, принимаемые на уровне конкретных публично-правовых образований
Внутренний контроль в организациях бюджетной сферы	
Должностные лица, комиссии, структурные подразделения организации госсектора	ч. 1 ст. 19 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 101 Федерального закона № 44-ФЗ Иные нормативные правовые акты, предусматривающие требование об осуществлении внутреннего контроля в организации Локальные нормативные акты

*Источник информации: [9, 10, 13].

Таким образом, в 2019 году у данных участников бюджетного процесса существовало два бюджетных полномочия: проводить внутренний финансовый контроль (далее – ВФК) и внутренний финансовый аудит (далее – ВФА) [45]. Что касается получателей бюджетных средств, то с учетом того, что они исполняют бюджетные полномочия, предусмотренные как ст. 162 (бюджетные полномочия получателей бюджетных средств), так и ст. 160.1 БК РФ (бюджетные полномочия администраторов доходов бюджета), то по мнению Минфина, высказанному в Письме № 02-02-08/16259, в структурных подразделениях получателей бюджетных средств должен осуществляться внутренний финансовый контроль [24].

В ходе внутреннего финансового контроля проверялось [45]:

- соблюдаются ли процедуры составления и исполнения бюджета;
- верно ли формируется отчетность и ведется бюджетный учет;
- насколько эффективно используются бюджетные средства.

При внутреннем финансовом аудите оценивалась надежность внутреннего финансового контроля, подтверждалась достоверность отчетности и вносились предложения о повышении эффективности использования бюджетных средств. То есть отдельные цели ВФК и ВФА совпадали [45].

На практике сложившаяся система имела ряд недостатков [36]:

- излишняя формализация процедур ВФК и дублирование полномочий с ВФА;
- субъективная оценка рисков исполнителями операций;
- демотивация исполнителей показывать результаты ВФК.

26 июля 2019 года был опубликован Федеральный закон № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» [12]. В работе Руденко А.Е. [42] подчеркивается, самые главные и принципиальные изменения, внесенными Федеральным законом № 199-ФЗ, относятся к статье 160.2-1 БК РФ. С 1 января 2020 года внутренний финансовый контроль исключается из Бюджетного кодекса РФ как отдельное полномочие, при этом он остается как составная часть любой бюджетной процедуры, без предъявления требований по оформлению подтверждения его выполнения. То есть ВФК, как контрольный механизм, с 2020 года осуществляется всегда в ходе формирования любого юридически значимого документа и (или) совершения операций и действий, направленных на выполнение бюджетного полномочия [40].

В подпункте 1 пункта 2 ст. 160.2-1 БК РФ косвенно дано определение ВФК: «внутренний процесс ГА(А)БС, осуществляемый в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий» [2, 12].

В статье Гусев А.К. «Об изменениях в системе государственного финансового контроля» [36] отмечает, что: с 2020 года происходит упрощение нормативно-правовой базы регулирования внутреннего контроля. В 2019 году внутренний финансовый контроль на федеральном уровне проводился по правилам, определен-

ным Постановлением Правительства № 193. На уровне субъектов РФ и муниципальных образований были приняты свои порядки, распространяющиеся, как правило, и на казенные учреждения. С 2020 года данные документы отменены. Согласно обновленной редакции абзаца 40-го статьи 165 БК РФ Минфин России осуществляет только методическое обеспечение осуществления внутреннего финансового контроля, таким образом продолжает действовать приказ Минфина России № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля». Согласно Письму Минфина РФ № 02-02-05/98728, начиная с 2020 года как проводить внутренний контроль, ГА(А)БС будут решать самостоятельно, существует два варианта: сохранение существующего порядка (карты и журналы контроля), разработка новых положений [23].

Отсутствие централизованного нормативно-правового регулирования внутреннего финансового контроля также связано с расширением значимости внутреннего финансового аудита, который не является еще одним видом контроля. В работе Михайловой Е.Н. «Цели и причины оптимизации внутреннего финансового контроля» [39] отмечается, что: внутренний аудитор на месте должен определять, как конкретно нужно организовать внутренний контроль, а также оказывать помощь исполнителям процедур и руководителю учреждения, давать рекомендации по организации процессов в учреждении. Поэтому какого-либо специального централизованного порядка организации внутреннего финансового контроля для всех не требуется. Аудитор должен заниматься не контрольно-ревизионной работой, не формальной оценкой процедур, а анализом рисков бюджетных процедур, на основе которого проводить соответствующий аудит с целью выработки конкретных предложений, что нужно сделать, чтобы максимально нейтрализовать причины и условия этих рисков. То есть те должностные лица, которые будут выполнять функции финансового аудита, сами будут определять порядок, те требования, те документы, которые будут разрабатываться для осуществления внутреннего финансового контроля.

В соответствии с новой редакцией статьи 160.2-1 БК РФ, деятельность по осуществлению внутреннего финансового аудита регламентируется на федеральном уровне и должна с 1 января 2020 года осуществляться в соответствии с федеральными стандартами внутреннего финансового аудита. В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов внутреннего финансового аудита на 2018 – 2020 гг., утверждённой Минфином России 14.11.2018, планируется разработка девяти федеральных стандартов внутреннего финансового аудита [22].

В пункте 1 ст. 160.2-1 БК РФ дано определение ВФА. Ранее оно сформулировано не было: «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 [2]:

- информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий в части заключения о достоверности бюджетной отчетности;
- предложений о повышении качества финансового менеджмента (результативности использования средств);
- заключения о результатах исполнения решений для повышения качества финансового менеджмента.

Изменения коснулись субъекта внутреннего финансового аудита. В рамках федеральных стандартов аудита [16]:

– понятие «главный администратор бюджетных средств», введенное статьей 264.2 Бюджетного кодекса Российской Федерации, является обобщающим и применимо к отношениям и нормам, распространяющимся одновременно на главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета и главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета.

– понятие «администратор бюджетных средств», является обобщающим и применимо к отношениям и нормам, распространяющимся одновременно на рас-

порядителей бюджетных средств, получателей бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета.

Таким образом, если раньше внутренний финансовый аудит осуществляли только главные (администраторы) бюджетных средств, то теперь внутренний финансовый аудит должны осуществлять и получатели бюджетных средств. Администраторам бюджетных средств предоставлено право передать полномочия по осуществлению ВФА главному администратору бюджетных средств или другому администратору бюджетных средств.

Таким образом, государственный финансовый контроль представлен двумя основными группами: внешним и внутренним. Первый производится в целях соблюдения бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Второй направлен на формирование информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий в части заключения о достоверности бюджетной отчетности, предложений о повышении результативности использования средств и т. д.

1.2 Особенности деятельности казенных учреждений

Основной критерий, по которому происходит классификация юридических лиц в российском законодательстве, установлен в ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), согласно которой коммерческими организациями признаются юридические лица, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, а некоммерческими – не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками [1].

Согласно статье 2 Федерального закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» цели создания некоммерческих организаций различны, они могут создаваться, как в целях научного и физического развития населения, так и в целях

охраны здоровья граждан, оказания юридической помощи, защиты прав и законных интересов граждан и организаций и иных целях, направленных на достижение общественных благ [4].

Некоммерческие организации могут быть созданы в форме учреждений (п.3 ст. 50 ГК РФ) [1]. Гражданский кодекс РФ в ст. 123.21 определяет учреждение как: «унитарную некоммерческую организацию, созданную собственником для осуществления управленческих, социально–культурных или иных функций некоммерческого характера» [1].

В соответствии с Федеральным законом № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» с 01.01.2011 г. государственные и муниципальные учреждения могут быть бюджетными, казенными, автономными (рисунок 3) [8].

Учреждение может быть создано гражданином или юридическим лицом – частное учреждение; Правительством Российской Федерации, исполнительными органами субъектов Российской Федерации и администрацией муниципальных образований – государственные (муниципальные) учреждения (ст. 15 ФЗ-7) [4].

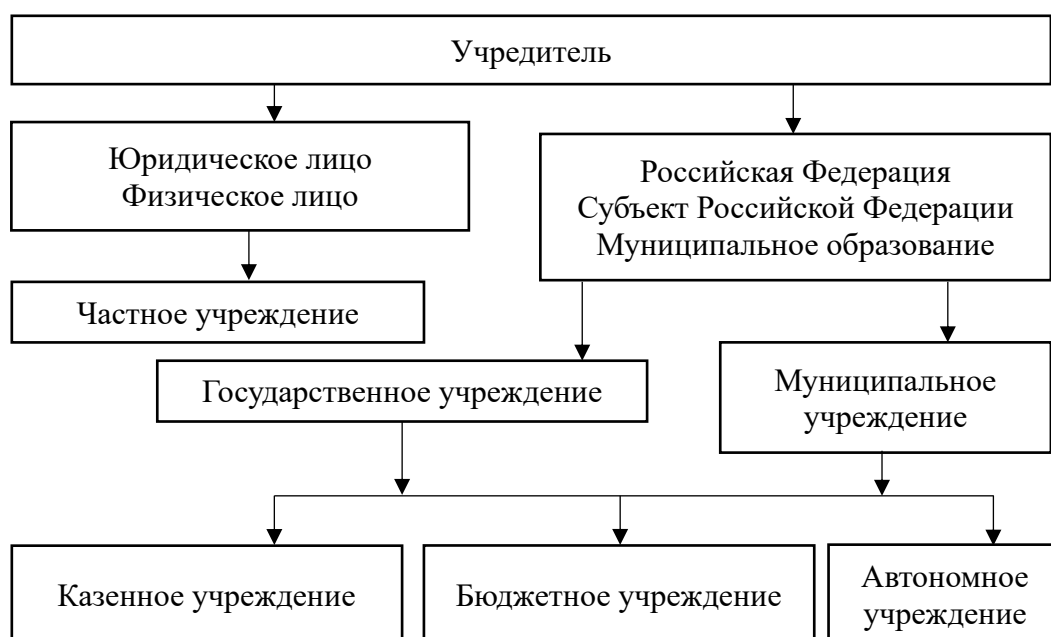


Рисунок 3 – Виды учреждений

Рассмотрим типы государственных (муниципальных) учреждений более подробно, сравнительная характеристика представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Сравнительная характеристика типов государственных (муниципальных) учреждений *

Критерии сравнения	Типы государственных (муниципальных) учреждений		
	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
Основной нормативный документ, устанавливающий порядок функционирования	Бюджетный кодекс РФ	Федеральный Закон № 7-ФЗ	Федеральный Закон № 174-ФЗ
Направление деятельности	Оказание государственных услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных функций (ст. 6 БК).	Выполнение работ, оказание услуг для реализации полномочий госорганов (органов местного самоуправления), в сферах: науки; образования; здравоохранения; культуры; социальной защиты; занятости населения; физической культуры и спорта; в других сферах (п. 1 ст. 9.2 ФЗ № 7).	
Органы управления	Структура, компетенция и порядок формирования органов управления бюджетного и казенного учреждений устанавливаются уставами (в соответствии с ФЗ № 7). Например: руководитель, назначаемый учредителем; попечительский совет; общее собрание работников и т. д.		Наблюдательный совет, руководитель, другие органы, предусмотренные федеральным законодательством и уставом учреждения (ч. 2 ст. 8 ФЗ № 174)
Право владения имуществом	Все имущество закрепляется за учреждениями на праве оперативного управления (п. 1 ст. 123.21, ст. 296 ГК, п. 9 ст. 9.2 ФЗ № 7, ч. 1 ст. 3 ФЗ № 174)		
Распоряжение имуществом	Не вправе отчуждать либо другим способом распоряжаться имуществом без согласия учредителя (п. 4 ст. 298 ГК РФ)	Без согласия учредителя не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним или приобретенными учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества. Остальным имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления, учреждение вправе распоряжаться самостоятельно (ст. 298 ГК РФ)	
Планирование деятельности	Бюджетная смета (ст. 161 БК РФ)	План финансово-хозяйственной деятельности, государственное (муниципальное) задание (подп. 6 п. 3.3 ст. 32 ФЗ № 7)	

Критерии сравнения	Типы государственных (муниципальных) учреждений		
	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
Финансовое обеспечение	За счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы (п. 2 ст. 161 БК РФ)	В виде субсидий из соответствующего бюджета: на государственное или муниципальное задание; на иные цели; на капитальные вложения.	
Лицевые, расчетные счета	Поступление доходов, средств во временном распоряжении, оплата расходов производятся только на лицевых счетах в органах Федерального казначейства или финансовых органах региона РФ, муниципалитета.	Могут открывать лицевые счета в органах Федерального казначейства, финансовых органах, а также расчетные в кредитных организациях.	
Право заниматься деятельностью, приносящей доход, распоряжение доходами	Может вести приносящую доход деятельность, только если такое право предусмотрено в уставе и соответствует целям создания учреждения. Доходы подлежат зачислению в соответствующий бюджет бюджетной системы России (п. 3 ст. 161 БК РФ)	Бюджетное учреждение вправе часть услуг в пределах госзадания или сверх него предоставлять на возмездной основе. Разрешено заниматься другими видами деятельности, помимо основной, если это будет служить достижению целей, для которых они созданы. Доходы бюджетного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение (ст. 298 ГК РФ).	Вправе: 1) оказывать услуги (выполнять работы), которые относятся к основной деятельности, за плату; 2) вести приносящую доход деятельность, которая служит достижению целей, ради которых создано учреждение, и соответствующую указанным целям. При условии, что такая деятельность указана в его уставе. Доходы поступают в самостоятельное распоряжение учреждения.

Критерии сравнения	Типы государственных (муниципальных) учреждений		
	Казенное учреждение	Бюджетное учреждение	Автономное учреждение
Ответственность учреждения по своим обязательствам	Отвечает по своим обязательствам денежными средствами, находящимися в его распоряжении. При недостаточности денежных средств субсидиарную ответственность по этим обязательствам несет ГРБС (п. 4 ст. 123.22 ГК РФ, п. 7 ст. 161 БК РФ)	Отвечает по своим обязательствам всем имуществом, находящимся у него на праве оперативного управления (как закрепленным за учреждением собственником, так и приобретенным за счет доходов, полученных от деятельности, приносящей доход). Исключение составляет недвижимое и особо ценное движимое имущество, которое закреплено за ним учредителем (приобретено за счет средств, выделенных учредителем) (п. 5, 6 ст. 123.22 ГК РФ).	

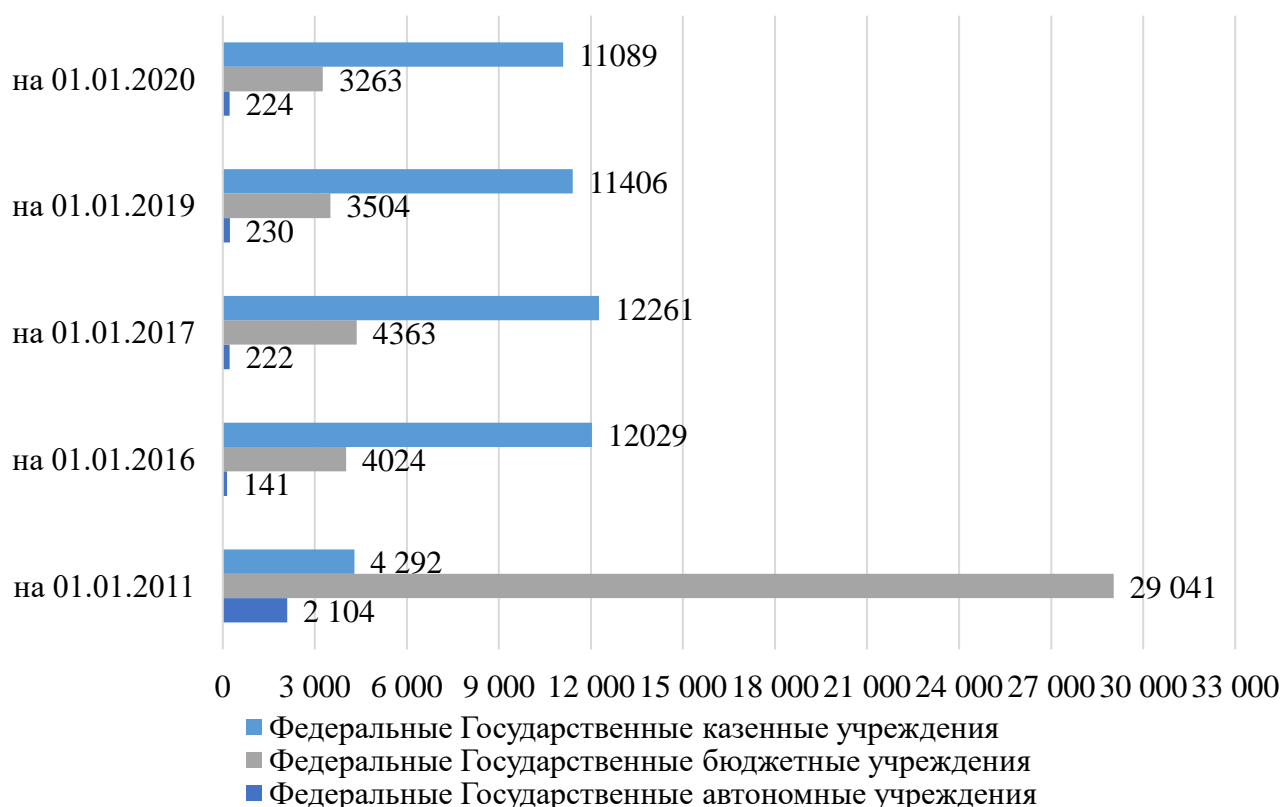
*Источник информации: [1, 2, 4, 5].

Таким образом, все три типа организаций государственного сектора экономики имеют некоторые сходные характеристики: учредители – РФ, субъект РФ, муниципалитеты, форма владения и пользования имуществом – оперативное управление. Отличие казенного учреждения от бюджетного и автономного состоит в праве распоряжаться имуществом (казенные учреждения не могут отчуждать имущество, закрепленное за ними), по обязательствам они отвечают имеющимися денежными средствами, а если их недостаточно, ответственность несет собственник [47]. Таким образом, данный тип учреждений наделен меньшей самостоятельностью. При этом цели деятельности казенных учреждений несколько шире, так как помимо осуществления государственных работ (услуг) данные учреждения могут осуществлять также государственные функции.

Определение казенного учреждения представлено в статье 6 БК РФ: «казенное учреждение представляет собой государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и/или исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Феде-

рации полномочий органов государственной власти или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы» [2].

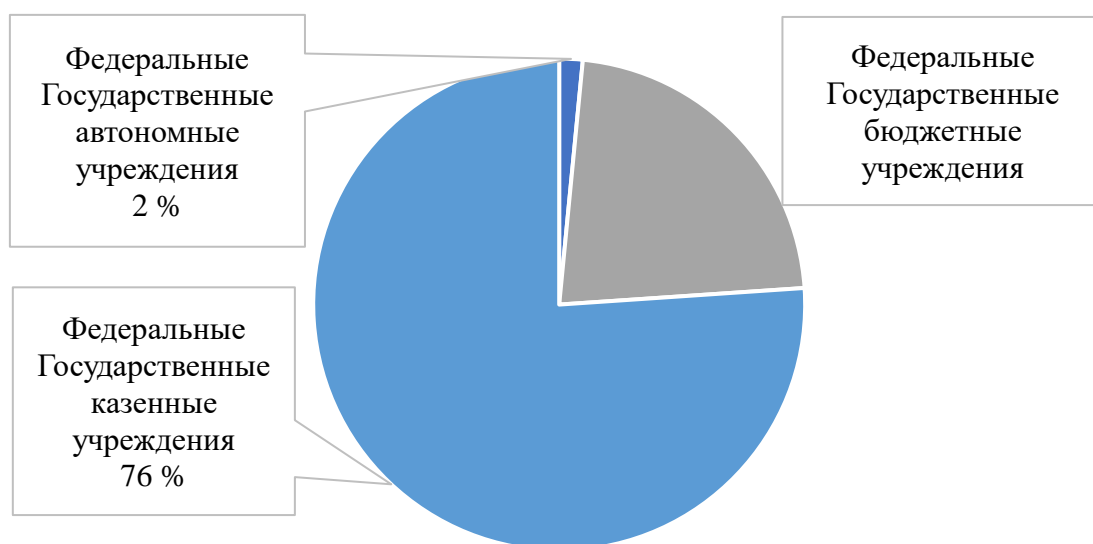
Согласно данным Государственной статистики количество федеральных государственных учреждений с 2011 года изменялось волнообразно. Как уже было отмечено, 8 мая 2010 года был принят Федеральный закон № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных муниципальных учреждений», который вступил в законную силу 01 января 2010 года. С принятием данного закона связано появление нового типа учреждений – казенного учреждения, а также существенное изменение правового статуса бюджетных учреждений. Динамика изменения количества федеральных государственных учреждений представлена на рисунке 4 [50].



Источник информации: Данные государственной статистики [50].

Рисунок 4 – Динамика количества федеральных государственных учреждений с 2011 по 2020 годы

В 2020 году по данным государственной статистики количество государственных учреждений достигло 14 567. Структура учреждений на 2020 год представлена на рисунке 5 [50].



Источник информации: Данные государственной статистики [50].

Рисунок 5 – Структура федеральных государственных учреждений на 2020 год

Таким образом, казенные учреждения на сегодняшний день занимают существенную долю (76 %) среди федеральных государственных учреждений. Сфера деятельности казенных учреждений многообразна, они создаются в таких сферах как: наука, образование, здравоохранение, культура, наука, предоставление социальных услуг, СМИ, физкультура и спорт, занятость населения, многофункциональные центры и т. д. Приведём несколько примеров таких учреждений: Федеральное казенное учреждение «Финансово-расчетный центр МЧС России», ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, Муниципальное казенное учреждение «Редакция газеты», Муниципальное казенное учреждение «Содержание муниципального имущества г. Пермь» и др. Структура федеральных государственных учреждений на 01.01.2020 года представлена в таблице 4 [50].

Таблица 4 – Структура федеральных государственных учреждений на 01.01.2020*

Федеральные государственные казенные учреждений (ФГКУ) на 01.01.2020	Количество ФГКУ на 01.01.2020	Доля в общем объеме ФГКУ, %
Всего, в т. ч.:	14 576	100,00
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	224	1,54
Обрабатывающие производства	14	0,10
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	3	0,02
Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	3	0,02
Строительство	20	0,14
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	24	0,16
Транспортировка и хранение	365	2,50
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	33	0,23
Деятельность в области информации и связи	158	1,08
Деятельность финансовая и страховая	16	0,11
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	51	0,35
Деятельность профессиональная, научная и техническая	1 052	7,22
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	16	0,11
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	10 097	69,27
Образование	1 236	8,48
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	844	5,79
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	414	2,84
Предоставление прочих видов услуг	6	0,04

*Источник информации: Данные государственной статистики [50].

Таким образом, наибольшую долю составляют казенные учреждения в сфере Государственного управления и обеспечение военной безопасности; социального обеспечения – 69,27 %, образования – 8,48 %, а профессиональная, научная и техническая деятельность – 7,22, деятельность в области здравоохранения и социальных услуг – 5,79 %.

Статья 161 БК РФ определяет особенности правового положения казенных учреждений, основные из которых представлены на рисунке 6 [2].

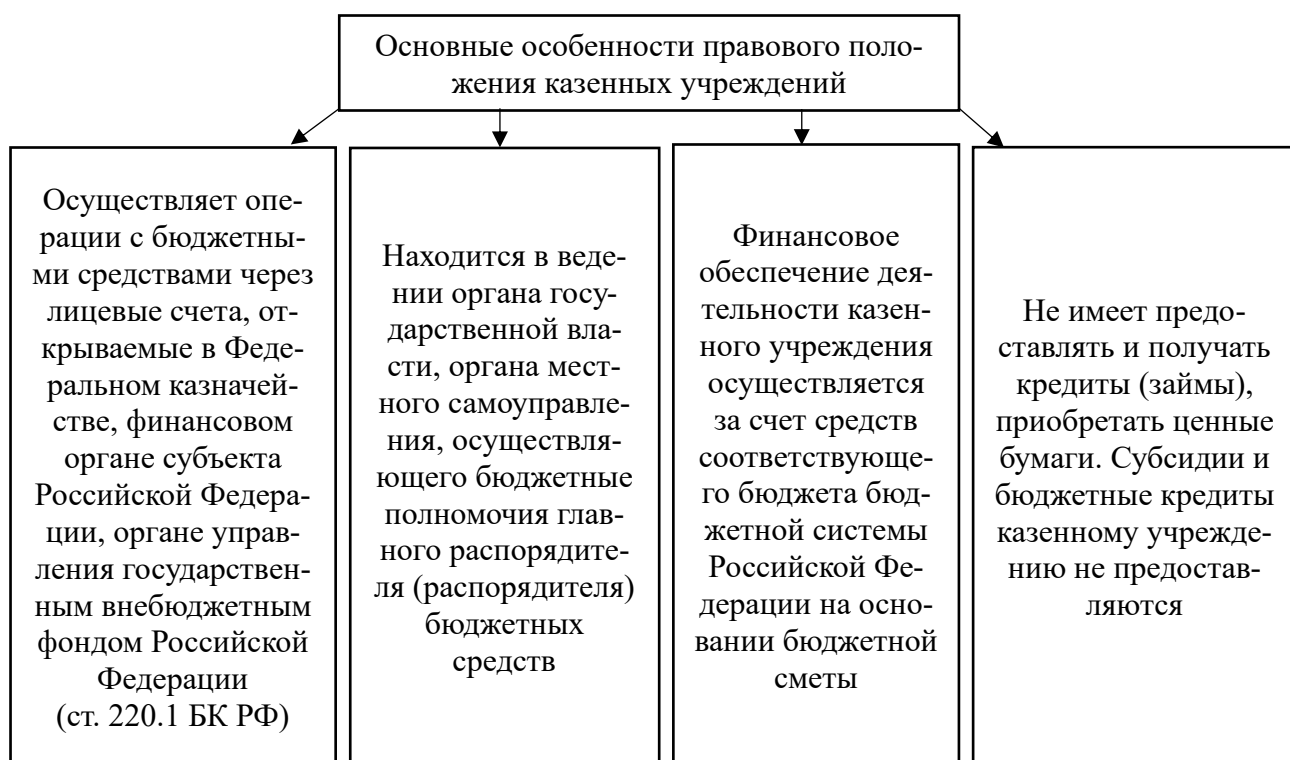


Рисунок 6 – Ключевые особенности правового положения казенных учреждений

Согласно ст. 6 БК РФ полномочиями администраторов доходов бюджета могут наделяться [2]:

- органы государственной власти;
- органы местного самоуправления;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;
- Банк России;
- казенные учреждения.

Согласно п. 2 ст. 160.1 БК РФ казенные учреждения – администраторы доходов бюджета могут осуществлять, в частности, следующие полномочия [2]:

- начисление, учет и контроль правильности исчисления, полноты и своевременности осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним;

- взыскание задолженности по платежам в бюджет, пеней и штрафов;
- принимают решения о возврате излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет, пеней и штрафов, а также процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, и представляют поручения в органы казначейства для осуществления возврата;
- принимают решения о зачете (уточнении) платежей в бюджеты и представляют уведомления в органы казначейства;
- в случае и порядке, установленных главными администраторами доходов бюджета, формируют и представляют главному администратору доходов бюджета сведения и бюджетную отчетность, необходимые для осуществления полномочий соответствующего главного администратора доходов бюджета;
- принимают решение о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджет.

Объем полномочий администраторов доходов бюджета и порядок их осуществления устанавливаются правовым актом главного администратора доходов бюджета, изданным в соответствии с бюджетным законодательством (п. 3 ст. 160.1 БК РФ) [2]. Так, казенные учреждения могут наделяться полномочиями администратора доходов бюджета в полном объеме либо им могут быть предоставлены только отдельные полномочиями по начислению и учету платежей в бюджет. Казенные учреждения осуществляют свои расходы в соответствии с выделенными лимитами бюджетных обязательств и бюджетной сметой. Бюджетная смета казенного учреждения составляется, утверждается и ведется в порядке, определенном главным распорядителем бюджетных средств (ГРБС), в ведении которого находится казенное учреждение (п. 1 ст. 221 БК РФ) [2]. Общие требования к составлению бюджетной сметы регламентируются Приказом Минфина Российской Федерации № 26н «Об общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений». Целью составления бюджетной сметы является установление объема и распределение направлений расходов

вания средств бюджета на основании доведенных до учреждения в установленном порядке лимитов бюджетных обязательств по расходам бюджета на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств по обеспечению выполнения функций учреждения [14]. Составлению и утверждению сметы предшествует составление и утверждение проекта бюджетной сметы. Проект бюджетной сметы, как правило, подтверждается пояснительной запиской, а также расчетами и обоснованиями показателей [14]. Показатели сметы формируются в разрезе кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации Российской Федерации с детализацией до кодов статей (подстатей) классификации операций сектора государственного управления (далее КОСГУ) [15]. Порядок применения классификации операций сектора государственного управления установлен Приказом Минфина России № 209н [15].

Казенное учреждение, являющееся получателем бюджетных средств, принимает бюджетные обязательства в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований (ст. 162, п. 3 ст. 219 БК РФ) [2]. При этом под бюджетными обязательствами понимаются – расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году (ст. 6 БК РФ) [2]. В целях учета обязательства разделяются на обязательства учреждения и денежные обязательства (рисунок 7) [2].

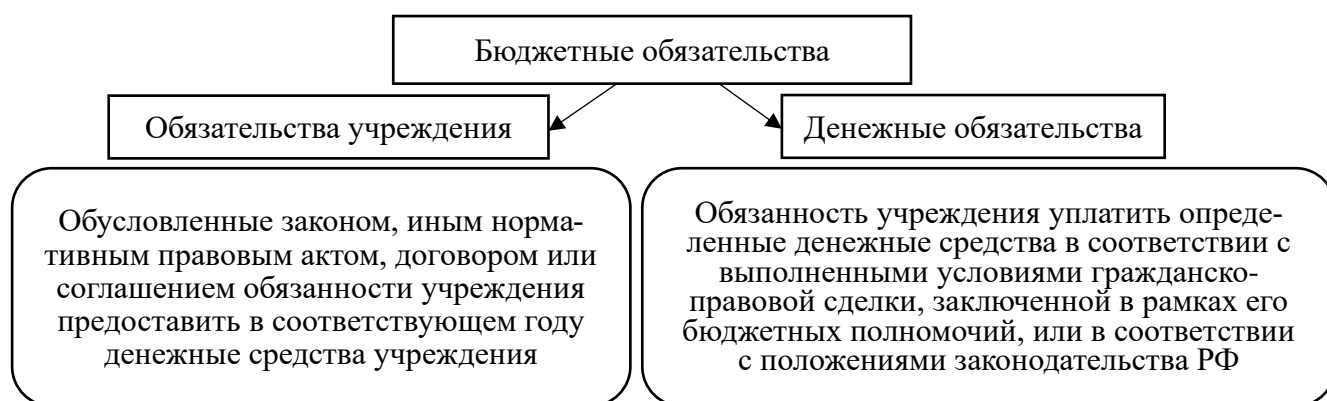


Рисунок 7 – Виды бюджетных обязательств

Под принятием бюджетных обязательств понимается заключение учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями или принятие обязательств в соответствии с законом, иным правовым актом, соглашением.

Осуществляя расходы согласно утвержденной бюджетной сметы, казенные учреждения выступают в качестве государственных или муниципальных заказчиков и осуществляют размещение заказов на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг в соответствии с Федеральным законом № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [6]. Размер принятых обязательств определяется исходя из суммы заключенных учреждением договоров. Денежные обязательства определяются как обязанность учреждения по оплате поставщику (подрядчику) предоставленных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Основаниями для принятия обязательств могут быть заключенные государственные (муниципальные) контракты, трудовые договоры с работниками, соглашения, требования законодательства [6].

Порядок взимания налогов с казенных учреждений устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) [3]. С 1 января 2012 года действует норма подпункта 4.1 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой реализация работ и услуг казенными учреждениями не является объектом налогообложения [3]. Таким образом, формально все работы и услуги казенных учреждений могут быть выведены из-под налогообложения. Эта норма не освобождает от налогообложения суммы выручки от реализации готовой продукции, выпущенной учреждением, а также от реализации товаров, приобретенных для перепродажи в рамках приносящей доход деятельности. Транспортный налог уплачивается при наличии в учреждении зарегистрированных транспортных средств.

Налог на имущество организаций также уплачивается казенным учреждениями. При этом данные налоги казенные учреждения уплачивают за счёт доведён-

ных им на эти цели лимитов бюджетных обязательств. Казенные учреждения не имеют права перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (подп. 4 п. 6 ст. 346.2 Налогового кодекса РФ), упрощенную систему налогообложения (подп. 17 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ) [3]. Учреждения также выполняют функции налоговых агентов, и уплачивают налог на доходы физических лиц с сумм начисленной заработной платы и иных выплат штатным работникам учреждения и лицам, привлекаемым по договорам гражданско-правового характера (не являющимся индивидуальными предпринимателями), а также являются плательщиками обязательных страховых взносов.

Бухгалтерский учет казенных учреждений ведется в соответствии с Федеральным Законом РФ «О бухгалтерском учете» (№ 402-ФЗ), который устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности [7]. С 01.01.2011 г. в целях унификации и стандартизации порядка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждений бухгалтерский учет в них, независимо от типа учреждения, осуществляется на основе Единого плана счетов и Инструкции по его применению, утвержденных Приказом Минфина России № 157н [18].

При этом на основе Единого плана счетов для каждого типа учреждений Минфином были разработан отдельный документ, в частности, для казенных учреждений – План счетов бюджетного учета и Инструкция по его применению № 162н [19]. Унифицированные формы первичных учетных документов и регистров, установленные Приказом № 173н в обязательном порядке, должны применяться всеми типами ГМУ (казенным, бюджетным и автономным) [17]. Государственные (муниципальные) учреждения применяют – федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», утвержденный Приказом Минфина № 274н (далее – СГС «Учетная политика»), данный документ устанавливает единые требования к формированию, утверждению и изменению учетной политики [20].

Таким образом, казенные учреждения занимают особое место в системе государственных (муниципальных) учреждений. Особенностью деятельности данных учреждений является отсутствие самостоятельности в расходовании бюджетных средств, их целевое использование и строгое соблюдение финансовой дисциплины.

1.3 Организация внутреннего финансового контроля в казенных учреждениях

Внутренний финансовый контроль играет важную роль в управлении финансами организации, обязанность осуществлять внутренний контроль в казенных учреждениях установлена целым рядом нормативных актов. Согласно ч. 1 ст. 19 ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [7]. Такая обязанность также утверждена в подпункте «е» пункта 9 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», пунктах 20, 23 СГС «Концептуальные основы бухучета и отчетности» [20]. Кроме того, обязательность отражения исполнения результатов внутреннего контроля заложена в пункте 157 Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов согласно которым казенные, бюджетные и автономные учреждения при формировании пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности заполняют таблицу 5 Сведений о результатах мероприятий внутреннего контроля. В данной таблице отражается информация о результатах проведенных в отчетном периоде мероприятий по внутреннему контролю [18].

Внутренний контроль в учреждении позволяет предотвращать нецелевое и неэффективное расходование бюджетных средств, а также [2]:

- повысить экономность и результативность использования бюджетных средств;

– избежать нарушений при исполнении бюджета (п. 2 ст. 269.2, ч. 4 ст. 265 БК);

– установить законность исполнения бюджета (ч. 5 ст. 265 БК).

Порядок организации и осуществления казенными учреждениями внутреннего финансового контроля устанавливается в рамках формирования учетной политики (п. 6 Инструкции по применению Единого плана счетов, утвержденной приказом Минфина России № 157н) [18]. В соответствии со статьей 8 пункта 2 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами [7].

Таким образом, порядок внутреннего финансового контроля разрабатывается учреждением самостоятельно. При организации системы внутреннего контроля учреждениями учитываются требования следующих нормативно-правовых актов [41]:

– Бюджетного кодекса РФ;

– Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

– Закона № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»;

– Приказа Минфина России № 157н «Об утверждении Единого плана счетов и Инструкции по его применению»;

– Инструкции о порядке составления и представления бюджетной отчетности, утвержденной приказом Минфина России № 191н;

– Приказом Минфина РФ № 356 «Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля»;

– Положения установленные ГА(А)БС.

Данный порядок оформляется отдельным Положением о внутреннем контроле, приложением к учетной политике или как раздел ее единого текста. Положение о внутреннем контроле должно включать в себя [33]:

- цели его осуществления (например, повышение качества бухгалтерского учета);
- ответственные за его организацию лица (например, заместитель руководителя учреждения или главный бухгалтер);
- виды внутреннего контроля;
- описание методики внутреннего контроля;
- оформление результатов внутреннего контроля (акты, журнал и т. д.);
- мероприятия по результатам его проведения (дисциплинарные взыскания и поощрения и т. д.).

Предварительно учреждение определяет, кто именно будет проводить данную процедуру. Вариант зависит от объема и срочности работ, общего положения дел в учреждении, организационной структуры, в качестве вариантов организации лиц, ответственных за осуществление внутреннего финансового контроля можно выделить следующие [36]:

- создание службы внутреннего контроля (внутреннего аудита) или аналогичного подразделения (управления, отдела, группы);
- введение в штат ревизора (аудитора);
- формирование функциональной комиссии по внутренним проверкам;
- перераспределение контрольных функций между сотрудниками, для которых контроль не является основным видом деятельности;
- привлечение независимого консультанта (аудитора) на договорной основе.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 задачами внутреннего финансового контроля являются [21]:

- управление событиями, негативно влияющими на выполнение внутренних бюджетных процедур;
- оперативное выявление, устранение и пресечение нарушений бюджетного законодательства, а также правомерных действий должностных лиц, негативно влияющих на осуществление главными администраторами (администраторами)

и получателями бюджетных средств бюджетных полномочий и (или) эффективность использования бюджетных средств;

- повышение экономности и результативности использования бюджетных средств путем принятия и реализации решений по результатам внутреннего контроля.

В целях осуществления внутреннего контроля проверяются внутренние бюджетные процедуры, то есть процедуры составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности. Согласно Приказу Минфина РФ № 356 при осуществлении внутреннего финансового контроля проверяются следующие внутренние бюджетные процедуры [21]:

- составление и исполнение бюджетной сметы;
- принятие в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств и (или) бюджетных ассигнований бюджетных обязательств;
- процедура ведения бюджетного учета, в том числе принятия к учету первичных учетных документов (составления сводных учетных документов), отражения информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бюджетного учета, проведения оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций;
- составление и представление бюджетной отчетности и сводной бюджетной отчетности;
- другие бюджетные процедуры.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 к контрольным действиям относятся [21]:

- проверка соответствия документов требованиям нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения и (или) обусловливающих публичные нормативные обязательства и правовые основания для иных расходных обязательств, а также требованиям внутренних стандартов и процедур;
- подтверждение (согласование) операций, подтверждающее правомочность их совершения, например, визирование документа вышестоящим должностным лицом;

– сверка данных, то есть сравнение данных из разных источников информации (например, сверка остатков по счетам бюджетного учета с данными первичных документов по расчетам с поставщиками и подрядчиками);

– сбор (запрос), анализ и оценка (мониторинг) информации о выполнении внутренних бюджетных процедур и др.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 «Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля» весь процесс внутреннего финансового контроля, можно разделить на три этапа: предварительный, текущий и последующий, характеристика данных этапов представлена на рисунке 8 [21].

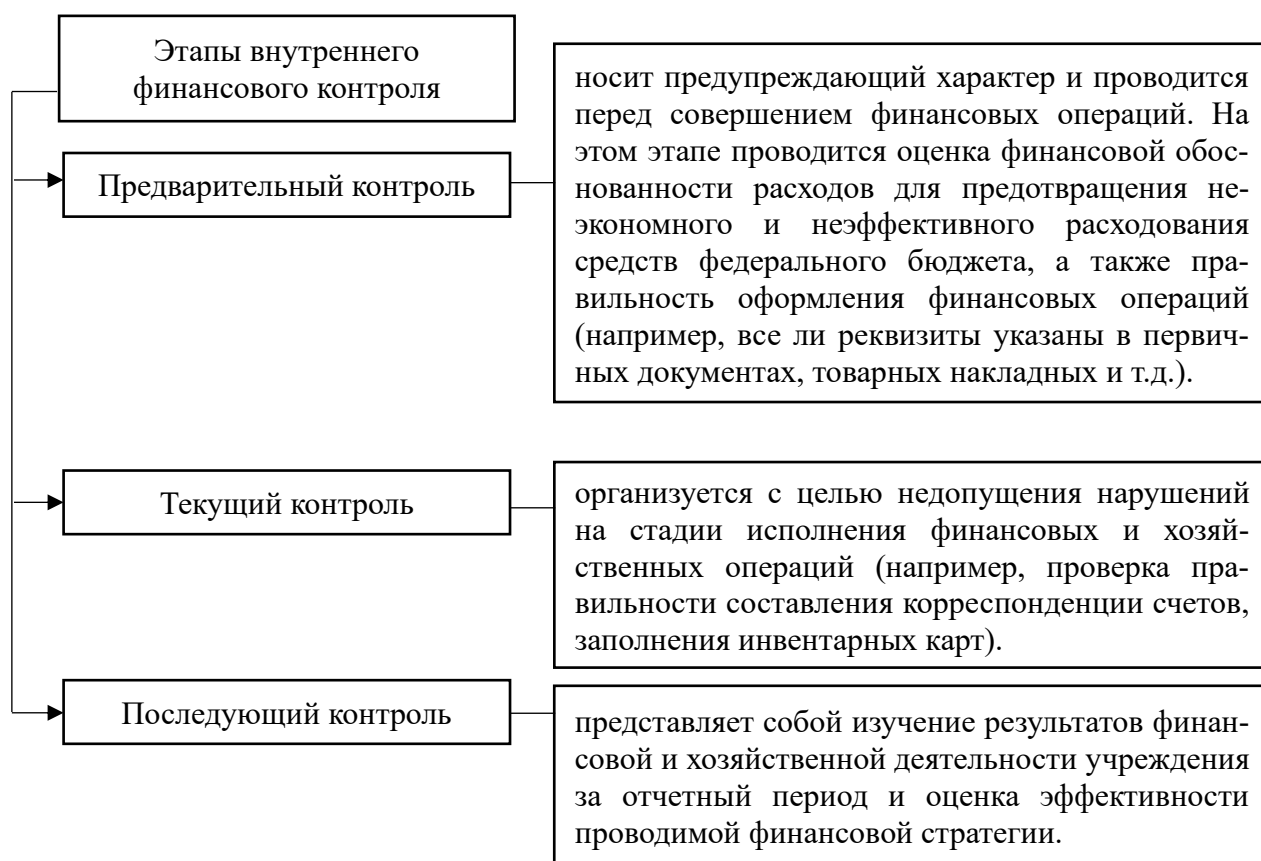


Рисунок 8 – Этапы внутреннего финансового контроля

Контроль проводится двумя способами: сплошным или выборочным. При сплошной проверке контролируется каждая операция или действие по формиро-

ванию документа. Выборочный способ – это контроль отдельной операции или действия [21].

Согласно п. 10 Приказа Минфина РФ № 356 при осуществлении внутреннего финансового контроля используются следующие методы [21]: самоконтроль, контроль по уровню подчиненности и смежный контроль. Самоконтроль осуществляется сплошным способом должностным лицом каждого подразделения путем проведения проверки каждой выполняемой им операции на соответствие требованиям нормативных правовых актов, а также путем оценки причин, негативно влияющих на ее совершение.

Контроль по уровню подчиненности осуществляется руководителем, заместителем руководителя, руководителем подразделения или иным уполномоченным лицом путем подтверждения (согласования) операций, осуществляемых подчиненными должностными лицами, сплошным способом или путем проведения проверки в отношении отдельных операций (группы операций) выборочным способом.

Смежный контроль осуществляется сплошным и (или) выборочным способом руководителем подразделения или иным уполномоченным лицом путем согласования (подтверждения) операций, осуществляемых должностными лицами других структурных подразделений.

В соответствии с Приказом Минфина РФ № 356 контрольные процедуры делятся [21]:

- на визуальные – контроль проводят сотрудники без программных средств;
- автоматические – действия выполняет программа без участия сотрудников;
- смешанные – контроль проводят сотрудники с помощью специальных программ.

Основой системы внутреннего контроля являются карты внутреннего финансового контроля, которые руководитель каждого подразделения составляет по каждой осуществляемой его подразделением бюджетной процедуре. Руководитель (заместитель руководителя) утверждает эти карты. При этом их актуализация

проводится не реже одного раза в год. Перед составлением карты в подразделении, ответственном за результаты выполнения внутренних бюджетных процедур, формируется перечень операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур). В картах приводятся сведения о работнике, ответственном за соблюдение сроков, периодичность операций, методы и способы контроля для каждой бюджетной процедуры. Под результатом выполнения внутренней бюджетной процедуры понимается сформированный документ, необходимый для реализации бюджетного полномочия главного администратора (администратора) бюджетных средств. В статье «Как создать систему внутреннего контроля в учреждении» кандидат экономических наук Гусева Н.М. в качестве таких документов приводит [36]: обоснование бюджетных ассигнований, реестр расходных обязательств, бюджетная смета, проект бюджетной сметы, бюджетная отчетность, заявка на кассовый расход, заявка на получение наличных денег и др. Карты формируются до начала очередного года.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 корректировки вносятся в следующих ситуациях [21]:

- при внесении изменений в карту по решению руководителя учреждения;
- при корректировке нормативных требований по регулированию бюджетных процедур и правоотношений.

При составлении карт оцениваются бюджетные риски, связанные с проведением бюджетных операций, в целях оценки целесообразности включения операции в карту внутреннего финансового контроля и определения применяемых к ней контрольных действий (п. 27 Рекомендаций № 356) [21].

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 бюджетные риски подразделяются на [21]:

- риски несоблюдения бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения;

- риски несоблюдения принципа эффективности использования бюджетных средств;
- риски несоблюдения законодательства о противодействии коррупции в ходе выполнения внутренних бюджетных процедур;
- риски недостижения целевых значений показателей качества финансового менеджмента, установленных финансовым органом соответствующего бюджета в целях проведения мониторинга.

Критерии бюджетного риска оценивают лица, которые ответственны за формирование карт внутреннего финансового контроля.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356 бюджетные риски оцениваются по двум критериям [21]:

- вероятность – возможность того, что наступит событие, которое негативно повлияет на выполнение бюджетной процедуры, то есть причины риска. Например, учреждение не сможет оплатить услуги по контракту из-за недофинансирования;
- степень влияния – уровень негативного воздействия события на результат выполнения внутренней бюджетной процедуры.

Значение каждого критерия риска оценивают как низкое, среднее, высокое или очень высокое. Бюджетные риски оцениваются по каждой операции, которая указана в перечне. Классификацию рисков учреждение разрабатывает самостоятельно и закрепляет ее в положении о внутреннем контроле. По каждому критерию определяется шкала уровней вероятности (последствий) риска, имеющая не менее четырех позиций, например согласно Рекомендациям № 356 [21]: уровень по критерию «вероятность» – от 0 до 20 %, от 20 до 40 %, от 40 до 60 %, от 60 до 80 %, от 80 до 100 %; уровень по критерию «степень влияния» – низкий, умеренный, высокий, очень высокий. Оценки по критериям «вероятность» и «степень влияния» выставляются в соответствии с матрицей бюджетного риска, в которой по каждому сочетанию вероятности и последствий устанавливается уровень риска, как представлено в таблице 5.

Таблица 5 – Матрица оценки бюджетного риска*

Уровень по критерию «вероятность»	Уровень по критерию «Степень влияния»			
	Низкий	Умеренный	Высокий	Очень высокий
от 0 до 20 %	Низкий	Низкий	Низкий	Средний
от 20 до 40 %	Низкий	Низкий	Средний	Высокий
от 40 до 60 %	Средний	Средний	Высокий	Очень высокий
от 60 до 80 %	Средний	Высокий	Очень высокий	Очень высокий
от 80 до 100 %	Высокий	Высокий	Очень высокий	Очень высокий

*Источник: Составлено по Приказу Минфина РФ № 356.

Операции с уровнем риска «высокий», «очень высокий» включаются в карту внутреннего финансового контроля. Например, при исполнении бюджетной сметы возможен риск неисполнения обязательств перед поставщиками из-за недостаточного финансирования. В карте указывается по данной операции: «...уровень риска по критерию «вероятность» – от 20 до 40 %, степень влияния – средняя» [34].

Порядок оформления итогов контрольных процедур учреждение разрабатывает самостоятельно. Казенные учреждения используют документы, которые разработаны Приказом Минфина РФ № 356 [21].

Документы, которые составляют по итогам проверки, зависят от ее вида. В работе [36] указаны следующие способы обряжения результатов проверок: ежедневные процедуры предварительного и текущего контроля отражаются в журнале учета внутреннего контроля, а его результаты оформляются протоколом или служебной запиской. По итогам последующего контроля составляется акт проверки или ревизии. Дополнительно к этим документам также составляется заключение по результатам обследования. В случае выявления нарушений, сотрудники учреждения, которые допустили ошибки и искажения представляют руководителю письменные объяснения. Результаты контрольных мероприятий отражаются в отчетности.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356: журнал внутреннего контроля – используется для оформления результатов ежедневных процедур предварительного и текущего контроля [21]. Если во время внутреннего контроля были выявлены нарушения или ошибки, то данные сведения заносятся в журнал внутреннего финансового контроля. В работе [37] указано, что в данных журналах приводятся сведения о нарушениях и недостатках при выполнении бюджетных процедур, информация об имеющихся бюджетных рисках, рекомендации по их устранению и предотвращению. Оформлять журнал обязано то подразделение учреждения, которое назначено ответственным за исполнение бюджетных процедур. В работе [34] указана следующая информация относительно бланка журнала ВФК: бланк можно формировать произвольно. Рекомендуется использовать для примера стандарт Казначейства РФ по Приказу № 475. В этом нормативно-правовом акте утвержден сам бланк и порядок его составления. Допускается оформление журнала в электронном формате или «на бумаге». Электронный способ позволяет группировать нарушения по периодам их возникновения, типам и прочим критериям. Посредством использования программы доступны идентификация времени записи; защита от доступа посторонних; внесение отметок о нарушениях.

Протокол – составляется, чтобы отразить итоги контроля по большому объему операций. Например, при текущей проверке первичных документов, которые составили за день. В этом случае перечень нарушений с предложениями, как их устранить, оформляется на отдельном листе как приложение к протоколу. В протоколе отражается способ и объект проверки, нарушения, которые выявили, и меры, как их устранить. Документ по итогам проверки подписывает сотрудник, который проводил контроль и выявил нарушение. Служебная записка – составляется по единичным нарушениям, которые выявили при текущих процедурах.

По результатам последующего контроля оформляется акт проверки. Форма акта не утверждена и разрабатывается учреждением самостоятельно. Акт проверки состоит из трех частей: вводной, описательной и заключительной. Также к акту приложите рабочую и подтверждающую документацию. В описательной части

акта подробно отражаются нарушения и ошибки, которые выявили, или их отсутствие. В заключительной части акта предлагаются меры, как исправить ошибки и нарушения. К акту проверки прилагается вся рабочая документация и материалы, которые подтверждают нарушения. Например, письменные заявления и объяснительные от должностных лиц и других сотрудников.

Ответственности за отсутствие системы контроля в законодательстве нет. Но контроль в учреждении поможет обнаружить недостоверные данные учета и отчетности, исправить или предотвратить ошибки. Это позволит избежать штрафов за бюджетные нарушения. Кроме того, руководители учреждений и руководители структурных подразделений, которые выполняют внутренние бюджетные процедуры, несут ответственность за организацию и проведение контроля. На основании данных журнала внутреннего контроля оформляется отчет о результатах контроля, в нем указывается характеристика состояния деятельности по проверенным направлениям, выявленные нарушения и недостатки в работе учреждения, а также отражены общие результаты проверки. Порядок формирования и в сроки сдачи данного отчета устанавливает вышестоящее ведомство.

Согласно Приказу Минфина РФ № 356: результаты внутреннего контроля, который проводился в отчетном периоде, отражается в таблице № 5 «Сведения о результатах мероприятий внутреннего контроля» Пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности (ф. 0503760) (п. 62 Инструкции, утв. приказом Минфина № 33н).

В ней указывается меры по устранению выявленных в ходе внутреннего финансового контроля нарушений и недостатков, причины их возникновения в отчетном периоде, сведения о количестве должностных лиц, которые проводили внутренний финансовый контроль, меры по повышению их квалификации, материалы, которые направлены в органы внутреннего государственного или муниципального финансового контроля, правоохранительные органы, сведения о виновных, которых привлекли к ответственности [21].

Таким образом, требование об обязательном проведении внутреннего контроля установлено в ст. 19 закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. ВФК в государственном учреждении направлен на достижение организацией своих целей, предотвращение отклонений от установленного порядка, обеспечение корректности учета, отчетности. Организация внутреннего контроля, руководство контрольно-ревизионной работой и ответственность за ее состояние определяются в Положении о внутреннем контроле в учреждении.

Вывод по разделу один

Казенные учреждения занимают особое место в системе государственных (муниципальных) учреждений. Нормативно-правовое регулирование деятельности казенных учреждений представлено большим количеством нормативно-правовых актов, центральное место занимает Бюджетный Кодекс РФ, который определяет правовые особенности деятельности данных учреждений, порядок их финансирования и взаимодействия с ГРБС (РБС).

Такие инструменты, как внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит, существуют в бюджетном законодательстве уже более пять лет. На сегодняшний день законодательство в области финансового контроля претерпевает серьезные изменения. Поправки направлены на расширение сферы государственного финансового контроля, формирование федеральной системы стандартов, развитие внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Исключение ВФК из бюджетных полномочий является важным шагом на пути становления эффективной системы внутреннего контроля в организациях государственного сектора, основанной на системе управления рисками.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ФГКУ «НАША МАРКА» РОСРЕЗЕРВА

2.1 Характеристика деятельности ФГКУ «Наша МарКА» Росрезерва

Государственный резерв является особым федеральным (общероссийским) запасом материальных ценностей, который предназначен для [11]:

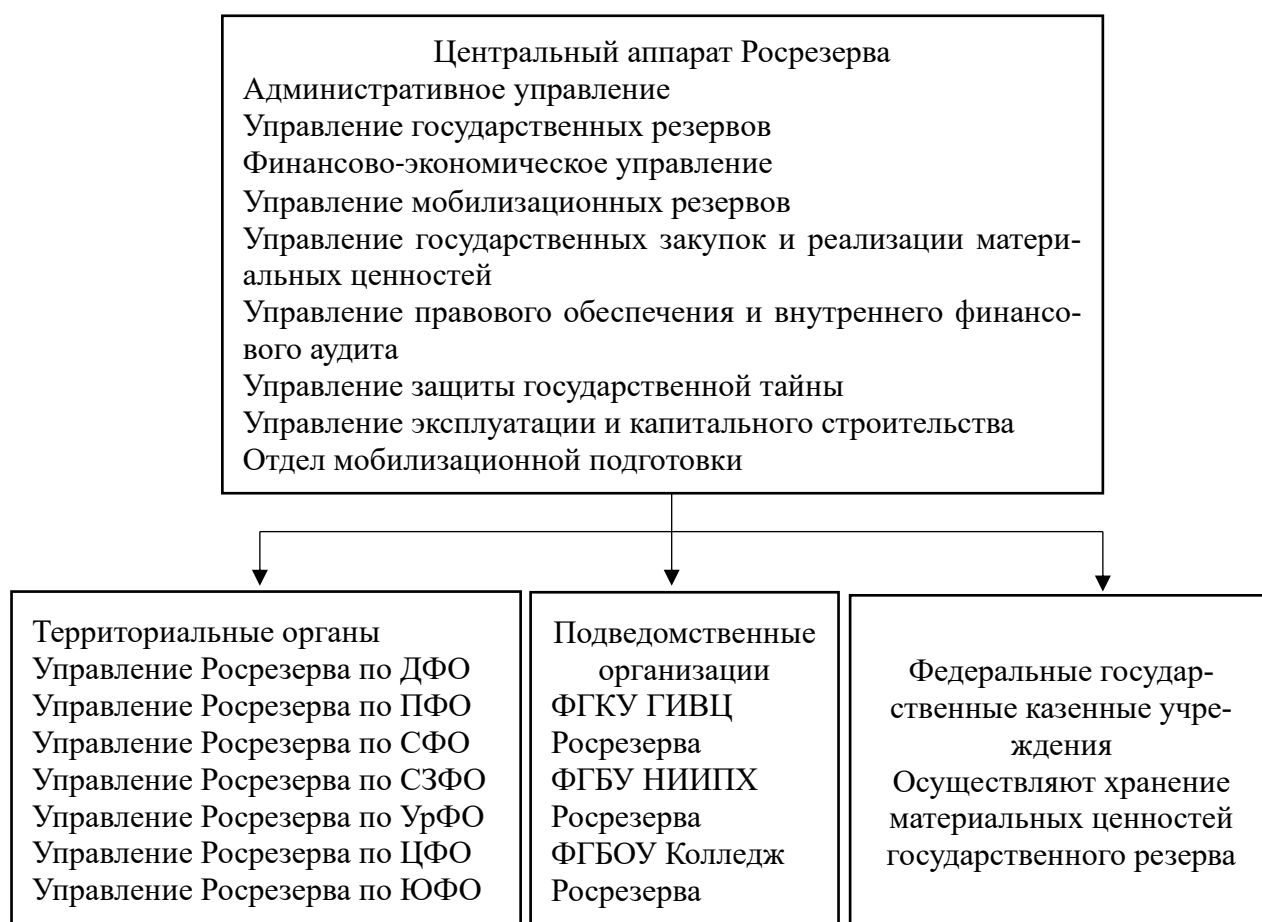
- 1) обеспечения мобилизационных нужд Российской Федерации;
- 2) обеспечения неотложных работ при ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций;
- 3) оказания государственной поддержки различным отраслям экономики, организациям, субъектам Российской Федерации в целях стабилизации экономики при временных нарушениях снабжения важнейшими видами сырьевых и топливно-энергетических ресурсов, продовольствия в случае возникновения диспропорций между спросом и предложением на внутреннем рынке;
- 4) оказания гуманитарной помощи;
- 5) оказания регулирующего воздействия на рынок.

Материальные ценности государственного резерва размещаются в организациях, входящих в систему государственного резерва и специально предназначенных для хранения материальных ценностей государственного резерва, и у ответственных хранителей. Они обязаны обеспечить размещение, хранение, своевременное освежение, замену, а также выпуск материальных ценностей из государственного резерва своими силами и средствами [51].

Возмещение ответственным хранителям затрат на хранение материальных ценностей государственного резерва производится в соответствии с условиями государственных контрактов в пределах лимитов бюджетных обязательств, доведенных в установленном порядке до федерального органа исполнительной власти, осуществляющего управление государственным резервом.

Сведения о нормах накопления, о поставке, выпуске, закладке, об освежении, дислокации и фактических запасах государственного резерва являются государственной тайной [11].

Рассмотрим структуру Федерального агентства по государственным резервам, представленную на рисунке 9 [51].



Источник информации: сайт Федерального агентства по государственным резервам [51].

Рисунок 9 – Структура Федерального агентства по государственным резервам

Федеральное агентство по государственным резервам (Росрезерв) является федеральным органом исполнительной власти, главным администратором доходов бюджета, осуществляющим функции по управлению государственным имуществом в сфере управления государственным материальным резервом. Федеральное агентство по государственным резервам находится в ведении Правительства Российской Федерации, осуществляет функции главного распорядителя бюджет-

ных средств, в отношении территориальных органов, подведомственных организаций и казенных учреждений, входящих в систему Росрезерва. Управление Федерального агентства по государственным резервам по Уральскому федеральному округу осуществляет функции распорядителя бюджетных средств, а также функции администратора доходов бюджета [51].

Федеральное Государственное Казенное Учреждение Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва (далее ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва) – это учреждение, находящееся в ведении Федерального агентства по государственным резервам и входящее в единую федеральную систему государственного материального резерва. Учредителем комбината является Правительство РФ. Комбинат осуществляет функции получателя бюджетных средств, а также функции администратора доходов бюджета (не наделено полномочиями администратора доходов в полном объеме) и действует по поручению Росрезерва и Территориального управления по Уральскому Федеральному округу и осуществляет оперативное управление вверенным ему государственным имуществом. Комбинат является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, лицевые счета, а также другие необходимые для его деятельности реквизиты, действует на основании устава (приложение А). В таблице 6 представлена основная характеристика ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва [48].

Таблица 6 – Основная характеристика ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва*

Полное наименование	Федеральное Государственное Казенное Учреждение Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва
Сокращенное наименование	ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва
Основной вид внебюджетной деятельности	Хранение и складирование прочих грузов (52.10.9)
Юридический адрес	454079, Челябинская область, город Челябинск, поселок Стройгородок-2
Дата регистрации	20.12.1994
ОГРН	1027403778709 от 26 декабря 2002 г.
ИНН	7452000464

Полное наименование	Федеральное Государственное Казенное Учреждение Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва
КПП	745201001
ОКПО	08612955

*Источник информации: данные сервиса Сбис.

Комбинат является режимным объектом и подлежит защите и охране от противоправных посягательств силами ведомственной охраны. ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва обеспечивает исполнение своих обязательств в пределах, доведенных до него лимитов бюджетных средств, а также отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам несет Росрезерв.

Предметом деятельности комбината является обеспечение приёмки материальных ценностей на хранение в государственный материальный резерв, количественной и качественной сохранности материальных ценностей.

Деятельность комбината носит специальный характер, основной целью которой является хранение, обслуживание и выпуск запасов материальных ценностей государственного материального резерва.

Основными задачами комбината являются:

- 1) выполнение заданий Территориального управления или Росрезерва по закладке материальных ценностей государственный материальный резерв и выпуску из государственного материального резерва;
- 2) обеспечение приёмки, замены, выпуска, освежения, обслуживания материальных ценностей государственного материального резерва;
- 3) обеспечение количественной и качественной сохранности материальных ценностей, находящихся на комбинате;
- 4) проведение освежения материальных ценностей до истечения установленных сроков хранения;

5) эффективное и целевое использование финансовых средств, направляемых на содержание и развитие комбината;

б) содержание в технически исправном состоянии основных фондов, рациональное их использования и обновление;

7) защита государственной тайны.

В соответствии с основными задачами комбинат осуществляет следующие функции:

1) планирует и организует свою деятельность в пределах, утверждённой Территориальным управлением сметы расходов федерального бюджета;

2) ведёт бюджетный учёт, составляет статистическую и бюджетную отчетность, проводит инвентаризацию имущества, финансовых обязательств и материальных ценностей государственно материального резерва, предоставляет в Территориальное управление отчётность по установленным формам в порядке и сроки, установленные Росрезервом, Территориальным управлением и законодательством Российской Федерации;

3) контролирует качественное состояние материальных ценностей государственного материального резерва, обеспечивает их сохранность;

4) контролирует сроки освежения, сертификации хранимых материальных ценностей;

5) организует разработку и своевременное осуществление мероприятий по защите государственной тайны от разглашения и утечки секретной информации с использованием современных систем, средств и методов.

Руководство комбинатом осуществляет директор, назначаемый на должность и освобождаемый от должности руководителем Росрезерва. Он руководит всей деятельностью комбината, определяет структуру, утверждает штатное расписание комбината, а также несет персональную ответственность за выполнение возложенных на него задач. Организационная структура ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» представлена на рисунке 10.

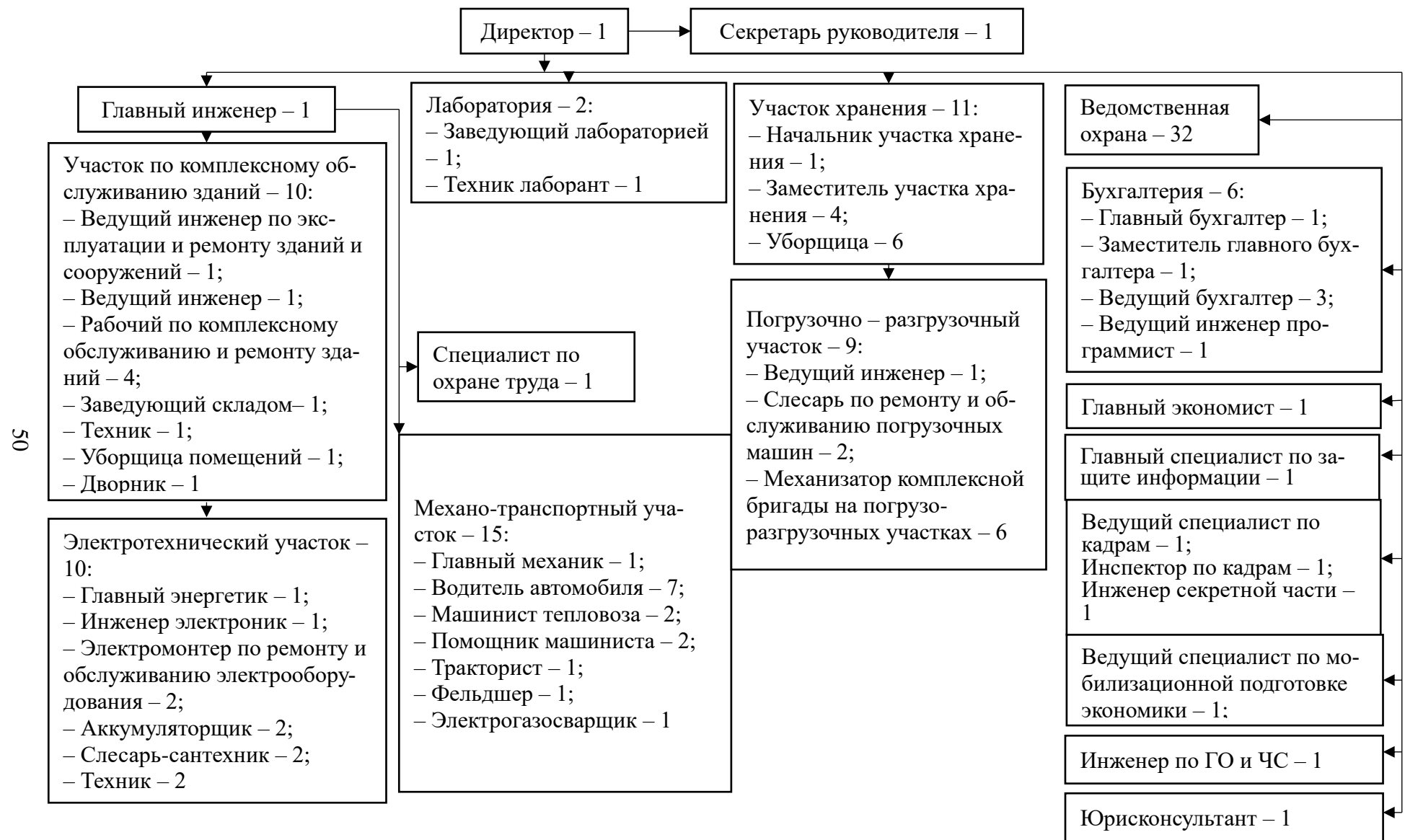


Рисунок 10 – Организационная структура ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва

Организационная структура ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» представлена такими отделами как: участок по комплексному обслуживанию зданий, электро-технический участок, механо-транспортный участок, участок хранения, погрузочно-разгрузочный участок, участок ведомственной охраны, лаборатория, отдел бухгалтерии и ряд других специалистов. Отдел бухгалтерии ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» сформирован по функциональному принципу и состоит из: главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера и трех ведущих бухгалтеров, специализирующихся на: расчетах с Казначейством и поставщиками, расчетах с персоналом по оплате труда и на учете операций, связанных с государственным материальным резервом.

Таким образом, ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва входит в систему предприятий государственного материального резерва. Основными функциями учреждения является обеспечение приёмки, замены, выпуска, освежения, обслуживания материальных ценностей государственного материального резерва и обеспечение количественной и качественной сохранности данных ценностей.

2.2 Организация системы внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва

Деятельность по организации системы внутреннего контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва осуществлялась на основании Приказа Росрезерва № 110 «Об утверждении Порядка осуществления внутреннего финансового контроля Федеральным агентством по государственным резервам, его территориальными органами и федеральными государственными казенными учреждениями, подведомственными Федеральному агентству по государственным резервам» [25].

На основании данного приказа учреждение разработало Положение о внутреннем финансовом контроле ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва. Однако в связи с изменениями, внесенными в бюджетное законодательство, Феде-

ральным законом № 199-ФЗ данный приказ утрачивает свою силу с 22 марта 2020 года. В связи с этими изменениями ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва будет вынуждено создавать систему внутреннего аудита, а внутренний финансовый контроль будет представлять собой контрольный механизм, осуществляющийся всегда в ходе формирования любого юридически значимого документа и (или) совершения операций и действий, направленных на выполнение бюджетного полномочия. Согласно работе [35] организация внутреннего финансового аудита будет регулироваться федеральными стандартами. При этом, что касается внутреннего финансового контроля, то данная деятельность отныне не регулируется нормативными правовыми актами федерального уровня, а согласно Письму Минфина России. № 02-02-05/98727, во-первых, исключается обязанность главных администраторов (администраторов) бюджетных средств издания (использования) нормативных правовых актов по внутреннему финансовому контролю, а ,во-вторых, утверждается их право самостоятельно решать, как проводить внутренний контроль. Г(АБС) вправе издать ведомственный внутренний акт, который может предусматривать как сохранение существующего порядка (карты и журналы контроля), так и разработку новых положений. Таким образом, целесообразно рассмотреть сложившуюся на данный момент систему внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

В ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва нет отдельной службы внутреннего контроля или аналогичного подразделения. Система внутреннего контроля организована путем перераспределения контрольных функций между сотрудниками, для которых контроль не является основным видом деятельности.

Положением о внутреннем финансовом контроле ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва установлено, что ответственным за составление и ведение журнала учета результатов внутреннего финансового контроля на предприятии назначен главный бухгалтер, а за составление и предоставление отчетов результатов внутреннего финансового контроля главный экономист комбината (приложение Б).

Предварительный финансовый контроль в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва осуществляется руководителем учреждения, главным бухгалтером (заместителем главного бухгалтера), главным экономистом комбината. Данный вид контроля осуществляется до начала совершения хозяйственной операции и позволяет определить, насколько целесообразной и правомерной будет та или иная операция. Целью предварительного финансового контроля является предупреждение нарушений на стадии планирования расходов и заключения договоров.

Текущий финансовый контроль осуществляется на постоянной основе специалистами бухгалтерии, главным экономистом. При проведении текущего внутреннего финансового контроля проводится:

- проверка финансово-плановых документов (расчетов потребности в денежных средствах, бюджетной сметы и др.), их согласование и урегулирование разногласий;
- контроль за принятием обязательств учреждения в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств;
- проверка документов до совершения хозяйственных операций в соответствии с графиком документооборота, проверка расчетов перед выплатами;
- проверка бюджетной, финансовой, статистической, налоговой и другой отчетности до утверждения или подписания;
- проверка расходных денежных документов до их оплаты (расчетно-платежных ведомостей, платежных поручений, счетов и т. п.);
- проверка первичных документов, отражающих факты хозяйственной жизни учреждения;
- сверка аналитического учета с синтетическим (оборотная ведомость);
- проверка фактического наличия материальных средств;
- мониторинг расходования лимитов бюджетных обязательств (и других целевых средств) по назначению, оценка эффективности и результативности их расходования;

– анализ главным бухгалтером (бухгалтером) конкретных журналов операций на соответствие методологии учета и положениям учетной политики учреждения.

Проверку первичных учетных документов проводят сотрудники бухгалтерии, которые принимают документы к учету. В каждом документе проверяют:

- соответствие формы документа и хозяйственной операции;
- наличие обязательных реквизитов, если документ составлен не по унифицированной форме;
- правильность заполнения и наличие подписей.

Последующий финансовый контроль проводится по итогам совершения хозяйственных операций. Осуществляется путем анализа и проверки бухгалтерской документации и отчетности, проведения инвентаризаций и иных необходимых процедур. Целью последующего внутреннего финансового контроля является обнаружение фактов незаконного, нецелесообразного расходования денежных и материальных средств и вскрытие причин нарушений. При последующем внутреннем контроле осуществляют следующие контрольные действия:

- проверка наличия имущества учреждения, в том числе: инвентаризация;
- анализ исполнения плановых документов;
- проверка поступления, наличия и использования денежных средств в учреждении;
- документальные проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения;
- проверка достоверности отражения хозяйственных операций в учете и отчетности учреждения.

Результаты проведения предварительного и текущего контроля оформляются в виде протоколов проведения внутреннего контроля.

Последующий контроль осуществляет главный бухгалтер (заместитель главного бухгалтера), главный экономист. Последующий контроль осуществляется путем проведения плановых и внеплановых проверок. Плановые проверки проводятся с периодичностью, установленной графиком проведения внутренних прове-

рок финансово-хозяйственной деятельности. Результаты проведения последующего контроля оформляются в виде акта.

Внутренний финансовый контроль на Комбинате осуществляется в отношении следующих внутренних бюджетных процедур:

- составление и предоставление в Управление Федерального агентства по Государственным резервам по Уральскому федеральному округу документов, необходимых для составления и рассмотрения проекта федерального бюджета;

- составление, утверждение и ведение бюджетных смет комбината;

- исполнение бюджетной сметы;

- принятие бюджетных обязательств в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований бюджетных обязательств;

- осуществление начисления, учета и контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей (поступления источников финансирования дефицита бюджета) в федеральный бюджет, пеней и штрафов по ним (за исключением операций, осуществляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, законодательством о таможенном регулировании в Российской Федерации, законодательством Российской Федерации о страховых взносах);

- процедура ведения бюджетного учета, в том числе принятия к учету первичных учетных документов (сводных учетных документов), отражения информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бюджетного учета, проведение оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций;

- составление и представление бюджетной отчетности;

- исполнение судебных актов по искам к Российской Федерации, а также судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджета по денежным обязательствам Комбината.

Согласно Положению о внутреннем финансовом контроле, к контрольным действиям относятся:

- проверка соответствия документов требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих бюджетные правоотношения и (или) обуславливающих расходные (бюджетные) обязательства Российской Федерации, а также требованиям внутренних стандартов и процедур

- подтверждение (согласование) операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур);

- сверка данных;

- сбор (запрос), анализ и оценка (мониторинг) информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур.

Планирование внутреннего финансового контроля заключается в формировании (актуализации) карты внутреннего контроля на очередной год. Она формируется (актуализируются) главным бухгалтером Комбината и утверждается директором Комбината.

Процесс формирования (актуализация) карты внутреннего финансового контроля включает следующие этапы:

- оценка операций с точки зрения вероятности возникновения событий, негативно влияющих на выполнение внутренних бюджетных процедур (далее - бюджетные риски), в целях определения применяемых к ним методов контроля, контрольных действий и способов их осуществления;

- формирование Перечня операций с указанием необходимости или отсутствия необходимости осуществления контрольных действий, определяемых по результатам оценки бюджетных рисков.

Таким образом, перед составлением карты внутреннего финансового контроля главным бухгалтером, формируется перечень операций (действий) по формированию документов, необходимых для выполнения внутренней бюджетной процедуры на основании информации об оценке бюджетного риска по каждой выполняемой операции.

Оценка бюджетного риска осуществляется по критериям вероятности наступления события и степени его влияния. Значение каждого из указанных критериев

оценивается как низкое, среднее или высокое. Оценка значений критериев бюджетного риска осуществляется на основании:

- информации соответствующих структурных подразделений Федерального агентства по государственным резервам, территориальных органов и учреждений о результатах внутреннего финансового контроля и отчетов о результатах аудиторских проверок;

- информации о выявленных федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета и функции по контролю и надзору в финансово- бюджетной сфере, нарушениях нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих бюджетные правоотношения и (или) обусловливающих расходные (бюджетные) обязательства Российской Федерации, а также требований внутренних стандартов и процедур, представляемой в установленном им порядке;

- информации о возникновении коррупционно-опасных операций.

Бюджетный риск признается значимым, если значение хотя бы одного из критериев бюджетного риска оценивается как высокое либо при одновременной оценке значений обоих критериев бюджетного риска как среднее. Перечень операций за 2019 год, а также уровень риска по каждой операции представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Перечень процедур по формированию документов, необходимых для выполнения внутренней бюджетной процедуры за 2019 год*

№ п.п	Операция	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Уровень рисков	Включить в карту ВФК	Метод контроля
1	Исполнение бюджетной сметы (за исключением расходов на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд)				

№ п.п	Операция	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Уровень рисков	Включить в карту ВФК	Метод контроля
1.1	Заключение трудовых договоров (служебных контрактов) при приеме на работу	Ведущий специалист по кадрам	Средний	Нет	Самоконтроль
1.2	Оформление табелей учета рабочего времени, принятие первичных учетных документов для начисления заработной платы сотрудникам, пособий по уходу за детьми, пособий по временной нетрудоспособности	Ведущий бухгалтер Инспектор по кадрам	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль/ Смежный
1.3	Начисление заработной платы сотрудникам, пособий по уходу за детьми, пособий по временной нетрудоспособности	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
1.4	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход по выплатам сотрудникам заработной платы, пособий.	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
1.5	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
1.6	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на получение наличных денег, денежных средств, перечисляемых на карту.	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
1.7	Составление и предоставление проекта бюджетной сметы в электронном бюджете «Бюджетное планирование»	Главный экономист	Высокий	Да	Контроль подчиненности/ Самоконтроль
1.8	Согласование, утверждение, корректировка бюджетной сметы в системе «Бюджетное планирование»	Главный экономист	Высокий	Да	Контроль подчиненности/ Самоконтроль

№ п.п	Операция	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Уровень рисков	Включить в карту ВФК	Метод контроля
1.9	Утверждение и ведение бюджетных смет	Главный экономист Главный инженер	Высокий	Да	Смежный/ Самоконтроль
2	Принятие и исполнение бюджетных обязательств (за исключением обязательств по выплате заработной платы сотрудникам, уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации)				
2.1	Регистрация сведений о принятом бюджетном обязательстве в течение 3-х рабочих дней с момента заключения контрактов (договоров)	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
2.2	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход на закупку товаров, работ и услуг в целях обеспечения исполнения бюджетной сметы	Ведущий бухгалтер	Высокий	Да	Контроль по уровню подчиненности/ Самоконтроль
2.3	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на получение наличных денег, заявки на получение денежных средств, перечисляемых на карту по соответствующему направлению расходов	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
2.4	Ведение операций с денежной наличностью	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль
3	Ведение бюджетного учета				
3.1	Принятие к учету первичных учетных документов (составление сводных учетных документов), проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативно правовых актов.	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль
3.2	Обработка данных, отраженных в первичных документах и согласование с руководителем.	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль

№ п.п	Операция	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Уровень рисков	Включить в карту ВФК	Метод контроля
3.3	Отражение информации, указанной в первичных учетных документах, в регистрах бюджетного учета.	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль
3.4	Проведение инвентаризаций имущества, в установленные сроки и правильность документального оформления её результатов.	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
3.5	Правомерность выбытия материальных ценностей и соблюдения порядка их списания.	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
3.6	Оформление первичных документов (расходных и приходных кассовых ордеров, наличие заявлений в подотчет)	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль
3.7	Отражение первичных документов в регистрах бюджетного учета, составление отчета кассира, заполнение кассовой книги, ведение регистрации РКО и ПКО	Ведущий бухгалтер	Низкий	Нет	Самоконтроль
3.8	Принятие к учету первичных учетных документов, проверка документов для оплаты на соответствие требованиям нормативно правовых актов РФ.	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
3.9	Проведение инвентаризаций денежных обязательств и правильность документального оформления её результатов.	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
3.10	Составление и представление бюджетной отчетности	Главный бухгалтер	Высокий	Да	Контроль подчиненности/ Самоконтроль
3.11	Контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет.	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль

№ п.п	Операция	Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Уровень рисков	Включить в карту ВФК	Метод контроля
3.12	Уточнение платежей в бюджет, в том числе невыясненных поступлений	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль
4	Исполнение судебных актов по искам, а также судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджетной системы РФ по денежным обязательствам				
4.1	Своевременное отражение исполнения судебных актов в учете и отчетности	Ведущий бухгалтер	Средний	Нет	Самоконтроль

*Источник информации: Перечень процедур внутреннего финансового контроля ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Далее для представленных выше процедур проводится анализ бюджетного риска, рассмотрим данный процесс на примере процедуры: «Составление и предоставление проекта бюджетной сметы в электронном бюджете «Бюджетное планирование», представленный в таблице 8. В качестве риска выделяется: «несвоевременное представление в территориальные органы документов, необходимых для составления проекта бюджета». Данный риск является существенным, так как некорректное формирование, несвоевременное представление в территориальные органы документов, необходимых для составления проекта бюджета, влечет административную ответственность на руководителя или другое должностное лицо, ответственное за исполнение документа.

Таблица 8 – Анализ бюджетного риска «несвоевременное представление документов, необходимых для составления проекта бюджета» *

Уровень по критерию «вероятность»	Уровень по критерию «последствия»			
	низкий	умеренный	высокий	очень высокий
невероятный (от 0 до 20 %)	—	—	—	—

Уровень по критерию «вероятность»	Уровень по критерию «последствия»			
	низкий	умеренный	высокий	очень высокий
маловероятный (от 20 до 40 %)	—	—	—	—
средний (от 40 до 60 %)	—	—	—	—
вероятный (от 60 до 80 %)	—	высокий	—	—
ожидаемый (от 80 до 100 %)	—	—	—	—

*Источник информации: Данные ВФК ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва.

Таким образом, уровень риска по критерию «Вероятность» был оценен как «высокий». Такая оценка была присвоена данной процедуре в связи с длительным периодом приведения средств автоматизации подготовки документов и отражения соответствующих операций в соответствии с требованиями актуальных положений нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Такая ситуация вызвана многократными изменениями законодательства в данной сфере. На протяжении ряда лет казенные учреждения руководствовались общими требованиями, утвержденными Приказом Минфина РФ № 112н, который не раз подвергался внесению корректировок. Очередное уточнение при составлении бюджетной сметы внес Приказ Минфина РФ № 26н. Таким образом, при составлении и утверждении смет и проектов смет на 2019 г. и плановый период 2020 и 2021 гг. необходимо пользоваться уже новыми требованиями, которые определены данным Приказом. Основная сложность связана с тем, что в результате данных изменений увеличилось количество разделов бюджетной сметы и изменилась сама структура документа (увеличилось количество разделов с 4 до 6, кроме того, новая форма сметы предусматривает обособленное отражение показателей текущего года и планового периода), кроме того для смет, содержащих государственную тайну, с 2019 года изменились сроки их предоставления и утверждения, в связи с чем вероятность возникновения данного риска была определена как «высокая», специалисту, в обязанности которого входит формирование сметы и проекта сметы необходимо ознакомиться с вступившими в силу изменениями,

а также пройти соответствующее обучение. Уровень риска по критерию «последствия» характеризует размер возможного наносимого ущерба при реализации риска, в данном случае он оценен как «умеренный», так как последствия связаны со снижением оценки качества финансового менеджмента получателя бюджетных средств, но реализация риска не связана со снижением результативности (экономности) использования бюджетных средств.

Таким образом, данную операцию необходимо включить в карту внутреннего финансового контроля. Что касается предложений по устранению причин риска, при анализе данного бюджетного риска владельцем риска были предложены следующие рекомендации: «главному экономисту необходимо повысить ответственность и самоконтроль по составлению и представлению бюджетных смет. Самоконтроль проводить сплошным способом постоянно при любых принятиях и исполнениях бюджетных обязательств в пределах ЛБО».

Таким образом, формируется карта внутреннего финансового контроля, представленная в приложении В. В данную карту включаются операции с высоким уровнем риска. Карта ФГКУ Комбината «Наша МарКА» за 2019 год содержит три ключевых раздела, детализированных по операциям, методам контроля, контрольным действиям, виду (способу) контроля, периодичности выполнения контрольных действий. Основные разделы представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Ключевые разделы карты внутреннего финансового контроля ФГКУ Комбината «Наша МарКА» Росрезерва*

№ п.п	Процесс (операции)	Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие
1	Исполнение бюджетной сметы (за исключением расходов на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд)	
1.1	Оформление табелей учета рабочего времени, принятие первичных учетных документов для начисления заработной платы сотрудникам, пособий по уходу за детьми, пособий по временной нетрудоспособности.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль.
1.2	Начисление заработной платы сотрудникам, пособий по уходу за детьми, пособий по временной нетрудоспособности.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль.

№ п.п	Процесс (операции)	Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие
1.3	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход по выплатам сотрудникам заработной платы, пособий.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль.
1.4	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход по уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль.
1.5	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход на получение наличных денег, денежных средств, перечисляемых на карту.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль.
1.6	Составление и предоставление проекта бюджетной сметы в электронном бюджете «Бюджетное планирование»	Директор - контроль по уровню подчиненности; Главный экономист - самоконтроль
1.7	Согласование, утверждение, корректировка бюджетной сметы в системе «Бюджетное планирование»	Директор - контроль по уровню подчиненности; Главный экономист - самоконтроль
1.8	Утверждение и ведение бюджетных смет	Директор - контроль по уровню подчиненности; Главный экономист - самоконтроль
2	Принятие и исполнение бюджетных обязательств (за исключением обязательств по выплате заработной платы сотрудникам, уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации)	
2.1	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход на закупку товаров, работ и услуг в целях обеспечения исполнения бюджетной сметы.	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль
2.2	Регистрация сведений о принятом бюджетном обязательстве в течение 3-х рабочих дней с момента заключения контрактов (договоров)	Главный бухгалтер – контроль по уровню подчиненности; Ведущий бухгалтер – самоконтроль
3	Ведение бюджетного учета по учету основных средств, материальных запасов, материалов государственного резерва, в том числе принятие к учету первичных учетных документов (составление сводных учетных документов), отражение информации, указанной в первичных документах	
3.1	Составление и представление бюджетной отчетности	Директор - контроль по уровню подчиненности Главный бухгалтер - самоконтроль

*Источник информации: Данные ВФК ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Внутренний финансовый контроль в структурных подразделениях, ответственных за выполнение внутренних бюджетных процедур, осуществляется с со-

блюдением периодичности, методов контроля и способов контроля, указанных в картах внутреннего финансового контроля.

Выявленные недостатки и (или) нарушения при исполнении внутренних бюджетных процедур, сведения о причинах рисков возникновения нарушений и (или) недостатков и о предлагаемых мерах по их устранению отражаются в журналах учета результатов внутреннего финансового контроля. Ведение журналов внутреннего финансового контроля осуществляется должностными лицами, ответственными за результаты выполнения бюджетных процедур, на основании информации от должностных лиц, ответственных за осуществление контрольных процедур с периодичностью, установленной в карте внутреннего финансового контроля на соответствующий год, в том числе с применением автоматизированных информационных систем. Записи в журнал вносятся по мере совершения контрольных действий в хронологическом порядке. Журналы формируются и брошюруются в хронологическом порядке. ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва формирует данные журналы поквартально.

На основании данных журналов ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва каждый квартал формирует отчеты о результатах внутреннего финансового контроля и пояснительную записку к ним. Процесс осуществления внутреннего финансового контроля представлен на рисунке 11.

Контроль бюджетных смет занимает центральное место во внутреннем финансовом контроле. Рассмотрим данный процесс более подробно. Основными этапами проверки бюджетных смет являются:

- проверка составления и предоставления в Управление Федерального агентства по Государственным резервам по Уральскому федеральному округу документов, необходимых для составления и рассмотрения проекта бюджетной сметы;
- проверка составления бюджетных смет Комбината;
- проверка утверждение и исполнение бюджетной сметы.



Рисунок 11 – Схема процесса ВФК в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва

Контроль за составлением, утверждением и изменением смет начинается с проверки на соответствие проекта бюджетной сметы форме, утвержденной Приказом Минфина России № 26н, а также с проверки за соблюдением сроков предоставления проекта бюджетной сметы в Управление Федерального агентства по Государственным резервам по Уральскому федеральному округу.

Для контроля данной операции главным экономистом в системе «Электронный бюджет» формируется реестр проекта бюджетной сметы, пример такого реестра на 2020 – 2022 г представлен в таблице 10. Данный реестр отражает сроки предоставления документа, статус его утверждения и является подтверждением своевременности совершения данной операции.

Таблица 10 – Реестр проекта бюджетной сметы*

ГРБС (РБС)	Статус	Номер документа	Код варианта проекта бюджетной сметы	Наименование варианта проекта бюджетной сметы	Дата создания	Дата утверждения
Статус «зеленый»	Утверждено	1-61-171/00166957/0001	1	Проект	21.09.2019	21.09.2019

*Источник информации: Данные из системы «Электронный бюджет»

Следующий этап финансового контроля включает в себя контроль своевременности согласования, утверждения и внесения корректировок в бюджетную смету в системе «Бюджетное планирование».

Проверка на данном этапе включает в себя контроль за:

- своевременностью и правильностью отражения в учете бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования;
- наличием и обоснованностью расчетов показателей бюджетной сметы;
- правомерностью и своевременностью составления бюджетной сметы, внесения изменений в показатели бюджетной сметы;

В ходе данного анализа сметные показатели сопоставляются с лимитами бюджетных обязательств с целью проверки правильности составления сметы и своевременности внесения в нее изменений.

Для контроля данной операции главным экономистом в системе «Электронный бюджет» формируется реестр согласования, утверждения и корректировки бюджетной сметы в системе «Электронный бюджет», пример такого реестра за 2 квартал 2019 года представлен в таблице 11.

Таблица 11 – Реестр согласования, утверждения и корректировки бюджетной сметы*

РБС	ГРБС	Номер основного документа	Статус основного документа	Дата основного документа	Дата создания предложения	Дата отправки ОПСП на принятие ГРБС (РБС)	Номер предложения	Статус
Синий	Зеленый	1-52-171/00166957/0008	Утверждено	17.06.2019	13.06.2019	13.06.2019	1-60-171/00166957/0021	Подписано
Синий	Зеленый	1-52-171/00166957/0007	Утверждено	03.06.2019	29.05.2019	29.05.2019	1-60-171/00166957/0018	—
Синий	Зеленый	1-52-171/00166957/0006	Утверждено	15.05.2019	14.05.2019	14.05.2019	1-60-171/00166957/0017	—

*Источник информации: Данные из системы «Электронный бюджет»

Данный документ отражает своевременность внесения изменений в бюджетную смету, отражает выделение дополнительного финансирования, внутреннего перераспределения лимитов бюджетных средств, корректировку бюджетной сметы.

Следующий этап контрольных мероприятий включает в себя проверку утверждения и ведения бюджетной сметы, в ходе данного контроля показатели бюджетной сметы сравниваются с объемами финансирования, и выявляются полнота и своевременность доведения бюджетных ассигнований до бюджетополучателей, а также происходит сравнение сметных данных с кассовыми расходами для определения полноты исполнения бюджетной смет и выявления причин отклонений. На данном этапе также проверяются:

– исполнение бюджетной сметы учреждением как по кассовым, так и по фактическим расходам, а также их соответствие;

– соответствие характера направления расхода, названного в платежном поручении КБК, показателям, отраженным в бюджетной смете и бюджетных ассигнований;

– соблюдение методологии применения КОСГУ.

Так, например, проводят анализ соответствия данных проекта бюджетной сметы в разрезе совокупного годового объема закупок (далее – СГО) и фактически утвержденных лимитов бюджетных на соответствующий период. В таблице 12 приведены данные прогнозной сметы от 07.07.2018 на 2019 год в разрезе СГО, а также данные утвержденной бюджетной сметы на 31.12.2019 в разрезе СГО с учетом произведённых корректировок.

Таблица 12 – Прогнозная смета на 2019 год в разрезе СГО от 07.07.2018 года

Наименование показателя	КОСГУ	Проект сметы на от 07.07.2018, в руб.	Бюджетная смета 31.12.2019 года, в руб.	Абсолютное отклонение, руб.	Процент корректировки сметы, %
Код расхода 244 - «Прочая закупка товаров, работ и услуг»					
Почтовые услуги	221	92 178,00	133 666,80	41 488,80	45,01
Железнодорожные услуги	222	464 000,00	0,00	-464 000,00	-100,00
Коммунальные услуги	223	2 813 000,00	2 614 000,00	-199 000,00	-7,07
Работы, услуги по содержанию имущества	225	1 839 352,00	1 999 444,64	160 092,64	8,70
Прочие работы, услуги	226	525 472,00	540 869,90	15 397,90	2,93
Увеличение стоимости основных средств	310	1 668 011,00	2 456 366,48	788 355,48	47,26
Страхование	227	168 400,00	77 631,70	-90 768,30	-53,90
Приобретение медикаментов	341	10 000,00	0,00	-10 000,00	-100,00
Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов	343	680 000,00	853 836,78	173 836,78	25,56

Окончание таблицы 12

Наименование показателя	КОСГУ	Проект сметы на от 07.07.2018, в руб.	Бюджетная смета 31.12.2019 года, в руб.	Абсолютное отклонение, руб.	Процент корректировки сметы, %
Код расхода 244 - «Прочая закупка товаров, работ и услуг»					
Приобретение материалов для ремонта основных фондов	344	300 000,00	413 427,94	113 427,94	37,81
Приобретение форменной и специальной одежды	345	231 260,00	476 426,46	245 166,46	106,01
Увеличение стоимости прочих оборотных запасов	346	670 527,00	691 381,27	20 854,27	3,11
Профессиональная подготовка, переподготовка, повышение квалификации кадров	226	76 300,00	160 500,00	84 200,00	110,35
Код расхода 242 - «Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий»					
Услуги связи	221	166 800,00	166 800,00	0,00	0,00
Работы, услуги по содержанию имущества	225	45 100,00	45 100,00	0,00	0,00
Прочие работы, услуги	226	6 500,00	6 500,00	0,00	0,00
Увеличение стоимости основных средств	310	29 500,00	29 500,00	0,00	0,00
Увеличение стоимости прочих оборотных запасов (материалов)	346	49 700,00	49 700,00	0,00	0,00
Код расхода 243 - «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества»					
Работы, услуги по содержанию имущества	225	3 794 600,00	4 642 956,80	848 356,80	22,36
Всего СГО, руб.		13 630 700,00	15 358 108,77	1 727 408,77	12,67

*Источник информации: Данные бюджетной сметы ФГКУ Комбинат «Наша МарКА»

Росрезерва

Таким образом, совокупный годовой объём закупок, представленный в проекте бюджетной сметы, составляет 13 630 700,00 руб., тогда как фактически утвержденные лимиты были скорректированы на 12,67 % и составили 15 358 108,77 руб. Рассмотрим изменения по кодам расходов. Графическая интерпретация полученных результатов по 244 коду расходов представлена на рисунке 12.

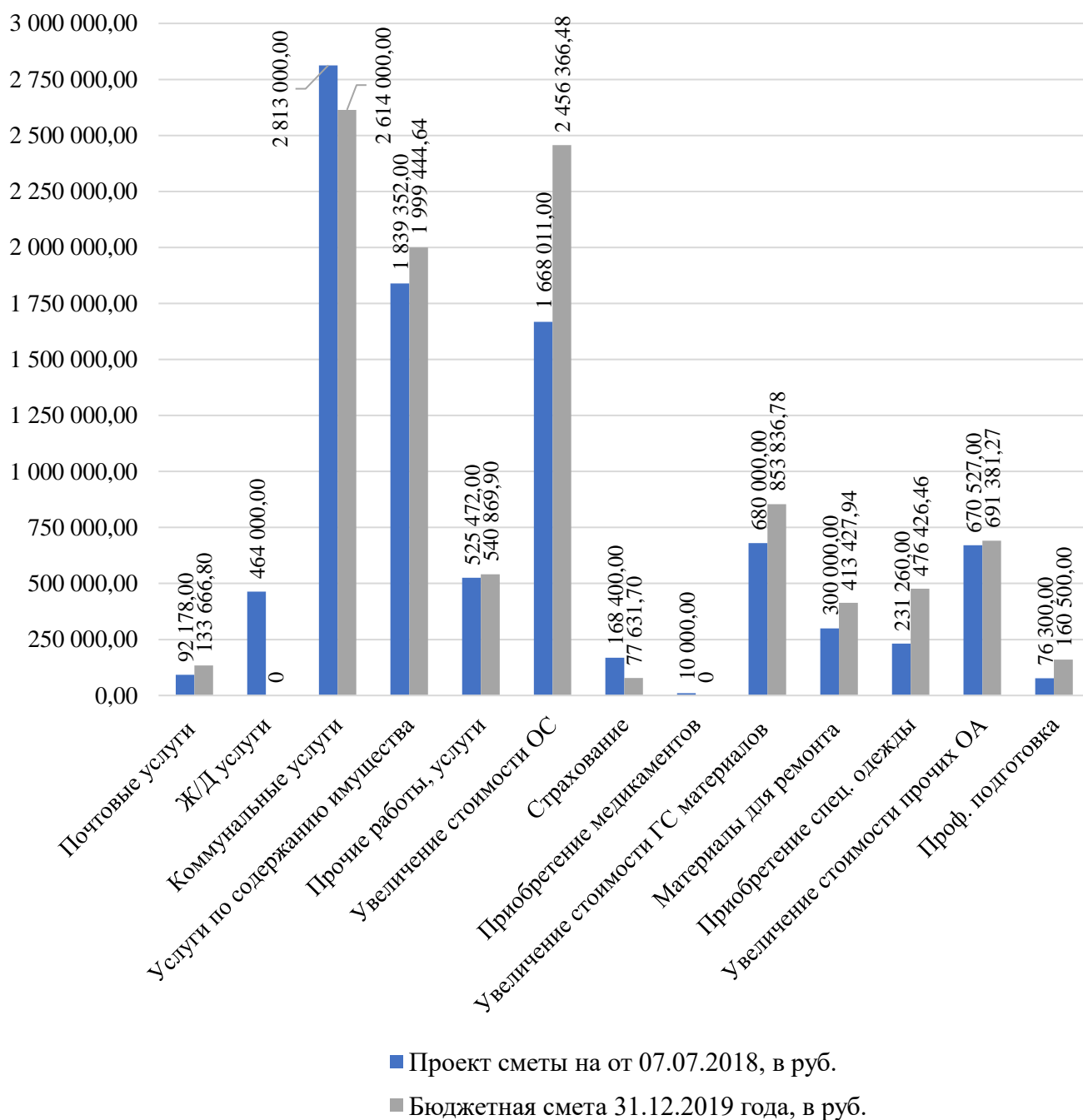


Рисунок 12 – Изменение статей сметы по коду расхода бюджета «244»

Наблюдается существенное снижение по закупкам ж/д услуг, происходит снижение на 464 000,00 руб., что составляет 100 % от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год. Данное отклонение происходит в связи отсутствием поставок, осуществляемых железнодорожным транспортом. Также существенно снизились расходы на приобретение медикаментов на 10 000,00 руб., что составляет 100 % от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год. В результате отклонений по вышеназванным статьям возникла экономия бюджетных средств, которая была направлена на приобретение дополнительной спецодежды, что подтверждается увеличением расходов по данной статье на 245 166,46 руб., что составляет 106,01% от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год. Происходит также увеличение по статье увеличение стоимости ОС на 788 355,48 руб., что составляет 47,26% от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год. Наблюдается также существенное увеличение расходов по статье профессиональная подготовка кадров на 84 200,00 руб., что составляет 110,35 % от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год, данное изменение было вызвано увеличением предельных лимитов бюджетных средств по данной статье расходов. Существенно снижаются расходы по статье страхование на 90 768,30 руб., что составляет 53,90 % от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год, данное изменение связано с экономией при проведении конкурсных процедур по данному направлению.

Что касается кода расхода бюджета 243, то, как видно из таблицы отклонения сведений утверждённой сметы от проекта не наблюдаются. По коду расходов 243 происходит увеличение по статье работы, услуги по содержанию имущества на 848 356,80 руб., что составляет 22,36 % от данных проекта бюджетной сметы на 2019 год.

При наличии отклонений учреждение дает по ним пояснения. В частности, в таблице могут быть отражены направления расходования таких средств и указаны числовые значения по каждому направлению, из которых видны причины возникшего отклонения. Кроме того, в учреждении может возникать экономия выделенных средств, которая также подлежит подробному пояснению. Согласно дан-

ным анализа по рациональному и эффективному использованию бюджетных средств за 2019 год ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» главным экономистом было отмечено, что суммарная экономия бюджетных средств за 2019 год составила 4 518 480 руб., в т.ч:

– при проведении конкурсных процедур по запускам конкурентным способом - 3 632 200 руб. Главным экономистом комбината осуществлялись корректировки, своевременно вносились предложения по внесению изменения в сметный расчет, а также проводилось перераспределение бюджетных ассигнований по кодам операций и виду расходов, а также при необходимости по способу определения поставщика. Суммарное количество корректировок за 2019 – 24 корректировки. Данные анализа подтверждаются сведениями реестра согласования, утверждения и корректировки бюджетной сметы;

– экономия бюджетных средств за счет внутренних резервов комбината - 886 280 руб. Данное направление включает в себя: мероприятий по очистке территории (экономия 72 000 руб.), ремонт комнаты приема пищи, частичного ремонта фасада, цоколей, рампы, караульного помещения ведомственной охраны силами комбината (экономия составила 624 700 руб.), а также другие мероприятия.

Следующий этап включает в себя анализ фактического использования бюджетных средств за 2019 год. Данный анализ осуществляется путем сопоставления данных утвержденной бюджетной сметы на 31.12.2019 года и фактически принятых ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва бюджетных обязательств. Результаты анализа отражены в таблице 13.

Таблица 13 – Анализ фактического использования бюджетных средств за 2019 год

Наименование показателя	КОСГУ	Бюджетная смета на 31.12.2019, в руб.	Фактические расходы за 2019 год	Абсолютное отклонение, руб.	Процент выполнения сметы, %
Код расхода 244 – «Прочая закупка товаров, работ и услуг»					
Почтовые услуги	221	133 666,80	133 666,80	0,00	100,00
Ж/д услуги	222	0,00	0,00	0,00	0,00

Продолжение таблицы 13

Наименование показателя	КОСГУ	Бюджетная смета на 31.12.2019, в руб.	Фактические расходы за 2019 год	Абсолютное отклонение, руб.	Процент выполнения сметы, %
Код расхода 244 – «Прочая закупка товаров, работ и услуг»					
Коммунальные услуги	223	2 614 000,00	2 614 000,00	0,00	100,00
Работы, услуги по содержанию имущества	225	1 999 444,64	1 999 444,64	0,00	100,00
Прочие работы, услуги	226	540 869,90	540 869,90	0,00	100,00
Увеличение стоимости основных средств	310	2 456 366,48	2 456 366,48	0,00	100,00
Страхование	227	77 631,70	77 631,70	0,00	100,00
Приобретение медикаментов	341	0,00	0,00	0,00	0,00
Увеличение стоимости горюче-смазочных материалов	343	853 836,78	853 836,78	0,00	100,00
Приобретение материалов для ремонта основных фондов	344	413 427,94	413 427,94	0,00	100,00
Приобретение форменной и специальной одежды	345	476 426,46	476 426,46	0,00	100,00
Увеличение стоимости прочих оборотных запасов	346	691 381,27	691 381,27	0,00	100,00
Профессиональная подготовка, переподготовка, повышение квалификации кадров	226	160 500,00	160 495,04	−4,96	99,99
Код расхода 242 – «Закупка товаров, работ, услуг в сфере информационно-коммуникационных технологий»					
Услуги связи	221	166 800,00	162 919,44	−3 880,56	97,67
Работы, услуги по содержанию имущества	225	45 100,00	45 100,00	0,00	100,00
Прочие работы, услуги	226	6 500,00	6 500,00	0,00	100,00

Увеличение стоимости основных средств	310	29 500,00	29 500,00	0,00	100,00
Увеличение стоимости прочих оборотных запасов (материалов)	346	49 700,00	49 700,00	0,00	100,00
Код расхода 243 – «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества»					
Работы, услуги по содержанию имущества	225	4 642 956,80	4 642 956,80	0,00	100,00
Всего СГО, руб.		15 358 108,77	15 354 223,25	–3 885,52	99,97

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что на предприятии наблюдается высокая эффективность сметного планирования. Происходит несущественное снижение по статье профессиональная переподготовка кадров на 4,96 руб., данное изменение связано с возникновением экономии при проведении электронного аукциона от 20.12.2019. Аукцион был проведен в конце года, внесение соответствующих корректировок в данные сметы было невозможно. Данная сумма была возвращена в бюджет. Наблюдается также отклонение по статье услуги связи в сфере информационно-коммуникационных технологий на 3 880,56 руб., средства были возвращены в бюджет. Таким образом, процент исполнения сметы по закупкам за анализируемый период составил 99,97 %.

Отчеты о результатах внутреннего финансового контроля на основе данных журналов внутреннего финансового контроля предоставляются в Управлении Федерального агентства по государственным резервам по Уральскому федеральному округу согласно установленного срока (до 5–10 числа после окончания квартала).

В ходе проверки исполнения бюджетной сметы могут быть выявлены следующие нарушения:

- отсутствует дата утверждения бюджетной сметы (предусмотрена формой сметы);
- наименование получателя бюджетных средств, указанное в бюджетной смете, не соответствует уставу казенного учреждения;

– КБК, отраженные в бюджетной смете, не соответствуют бюджетной росписи;

– к сметам не прилагаются обоснования (расчеты) плановых сметных показателей, использованные при формировании сметы и являющиеся ее неотъемлемой частью;

– нарушение методологии применения КОСГУ;

– нарушения оформления платежных поручений. Поскольку при проведении проверки бюджетной сметы рассматриваются также журналы операций с безналичными денежными средствами, выписки с лицевых счетов и, соответственно, сами платежные поручения, зачастую, просматривая последние, выявляются нарушения при заполнении поля «назначение платежа» – это назначение не указывается;

– показатели бюджетной сметы расходов по учреждению не соответствуют уведомлению о бюджетных ассигнованиях и лимитах бюджетных обязательств, составленных на аналогичный период в части кодов элементов (подгрупп и элементов) видов расходов, а также дополнительно по кодам статей (подстатей) соответствующих групп (статей) классификации операций сектора государственного управления (нарушение ч. 2 ст. 221 БК РФ).

При анализе сметы ФГКУ комбинат «Наша МарКА» данные нарушения выявлены не были. Рассмотрим отчет о результатах внутреннего финансового контроля по состоянию на 01 июля 2019 года, представленный в таблице 14.

Таким образом, согласно отчетным данным за 2 квартала 2019 года, было проведено 15 контрольных действий, из них 6 методом самоконтроля (сплошной) и 5 - контроля подчиненности(выборочно). Методом контроля по подчиненности были проверены заявки на кассовые расходы по выплатам сотрудникам заработной платы и пособий.

Таблица 14 – Отчет о результатах внутреннего финансового*

Методы контроля	Количество контрольных действий, проведенных проверок (ревизий)	Количество выявленных недостатков (нарушений)	Сумма бюджетных средств, подлежащая восстановлению	Сумма восстановленных бюджетных средств	Количество предложенных мер по устранению недостатков (нарушений), причин их возникновения, заключений	Количество принятых мер, исполненных заключений	Количество материалов направленных в Росфиннадзор, правоохранительные органы
Самоконтроль	6	0	0	0	0	0	0
Контроль по подчиненности	5	0	0	0	0	0	0
Контроль по подведомственности (для администраторов средств федерального бюджета)	0	0	0	0	0	0	0
Смешанный контроль	4	0	0	0	0	0	0
Итого	15	0	0	0	0	0	0

*Источник информации: Данные ВФК ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва

Самоконтроль был направлен на обеспечение правильности заполнения всех реквизитов. Смешанный контроль был направлен на обеспечение правильности составления отчетности и ведение бюджетных смет, заключение контрактов. Нарушений и недостатков, а также сумм бюджетных средств, подлежащих восстановлению не обнаружено.

Таким образом, был рассмотрен порядок организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, отдельное внимание было уделено контролю бюджетных смет, занимающему центральное место во внутреннем финансовом контроле. По результатам проверки проведенной ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва за I квартал 2019 года был составлен Отчет о результатах внутреннего финансового контроля, согласно данному отчету не было выявлено ни единого нарушения за данный период.

2.3 Совершенствование внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва

Оценка контрольной деятельности – важный элемент системы внутреннего контроля. Оценка необходима, чтобы определить эффективность, результативность и характер изменений всех других элементов контроля.

В ходе анализа системы организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва был выявлен ряд проблем:

1) в таблице 7 раздела 2.2 данной работы отражено, что процессы контроля исполнения бюджетной сметы, принятия и исполнения бюджетных обязательств, ведение бюджетного учета подвержены различным методам контроля, однако относительно каждой процедуры применяется в том числе и метод самоконтроля, при этом необходимо учитывать, что чем больше присутствует человеческий фактор, тем больше вероятность допущения ошибки, а также безусловно имеет место субъективная оценка рисков исполнителями операций. Кроме того, в учреждениях с небольшой численностью персонала, организация системы внутреннего контроля зачастую происходит не путем создания отдельного подразделения, привлечением внештатного аудитора, а путем перераспределения функций персонала и наделения их дополнительными полномочиями, так и происходит в случае с рассматриваемым учреждением. Это происходит, так как при разработке штатного расписания учреждение должно учитывать лимиты бюджетных ассигнований, а также нормативы численности, утвержденные профильными министерствами или вышестоящими ведомствами. В результате обязанности внутреннего финансового контроля возложены не на специалистов-ревизоров, имеющих большой практический опыт в проведении проверок, а на рядовых сотрудников, специализирующихся на осуществлении отдельных бюджетных процедур, что также может негативно сказаться на эффективности и результативности контроля. Таким образом, исполнители бюджетных процедур сами проверяют свои бюджетные процедуры и операции;

2) регистры ВФК не выполняют их фактического функционального назначения, наблюдается формализация процесса их заполнения. Ведение журнала ВФК предполагает непрерывное занесение определенных записей в процессе осуществления контроля (см. раздел 1.3). Зачастую реализация требований по осуществлению контроля сводится к формальному обеспечению наличия необходимых документов в учреждении, журнал ВФК, не содержащий записей о выявленных нарушениях и недостатках в ходе самоконтроля и контроля по уровню подчиненности, может говорить о формальном проведении процедур, спровоцированном излишней задокументированностью ВФК;

3) высокая трудоемкость составления и ведение регистров ВФК, дополнительная нагрузка на сотрудников. Кроме того, имеет место демотивация исполнителей показывать результаты ВФК, так как отражение ошибок в отчете о результатах внутреннего контроля может привести к тому, что при внешней проверке ревизоры отметят ее в своем акте. За совершенную ошибку к главному бухгалтеру, либо другому лицу, ответственному за осуществление бюджетных процедур, могут применить административную ответственность, но в то же время ему могут указать и на неосуществление внутреннего контроля.

Полученные выводы также подтверждаются результатами аудиторской проверки, проведенной на основании приказа руководителя Управления Росрезерва по Уральскому федеральному округу № 27-А «О проведении внутреннего финансового аудита Федерального государственного казенного учреждения комбинат «Наша МарКА» Управления Росрезерва по Уральскому федеральному округу». Проверяемый период деятельности: с 01.01.2018 по 31.12.2018 года. По результатам данной проверки был выявлен ряд нарушений:

– по вопросу «Организация ведения бухгалтерского учета»: в нарушение п. 99 приказа Минфина РФ № 157н были выявлены искажения учетных данных по счету 105.00 «Материальные запасы», что привело к искажению бюджетной отчетности, выразившееся в занижении строки 080 «Материальные запасы» и завышении строки 010 «Основные средства» (ф. 0503130) «Баланса», в связи с отражением на

счете 101.00 «Основные средства» бензопилы в количестве 1 единицы стоимостью 23 090,97 рублей;

– по вопросу «Оценка надежности внутреннего финансового контроля»: в нарушение п. 15 Порядка № 239 не произведена актуализация карт внутреннего финансового контроля при смене должностного лица, ответственного за выполнение внутренних бюджетных процедур и осуществления контрольных действий; в нарушение п. 25 Порядка № 239 при оценке бюджетных рисков не по всем операциям давались предложения по уменьшению выявленных бюджетных рисков; в нарушение п. 29, п.31 Порядка № 239 в Журнале учета результатов внутреннего финансового контроля не отражались даты совершения контрольных действия, не отражались контрольные действия по двум операциям отраженным в Карте ВФК;

– по вопросу «Проверка достоверности и полноты годовой бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета»: в нарушение п. 48, п. 51, п. 52 Инструкции № 157н, ст. 9 п. 1 Федерального закона № 402-ФЗ списание со счета 101.00 «Основные средства» Автобус КАВЗ 3976-011 стоимостью 329 840,00 рублей на забалансовый счет 02.1 «Основные средства на хранении» произведено ранее получения разрешения на списание. Данное нарушение привело к искажению данных ф. 0503130 годовой бюджетной отчетности по состоянию на 01.01.2019 по строке 010 «Основные средства» в сторону занижения в сумме 329 840,00 рублей. Нарушение допущено комиссией по поступлению, перемещению, списанию основных средств;

– по вопросу «Проверка формирования, ведения и исполнения бюджетных смет»: в нарушение п. 8 Приказа Минфина России № 221н «О Порядке учета территориальными органами Федерального казначейства бюджетных и денежных обязательств получателей средств федерального бюджета» выявлены случаи несвоевременного представления в орган Федерального казначейства Сведения о принятом бюджетном обязательстве, в связи с заключением государственных контрактов и договоров, например договор № 6 с ООО «Печатные технологии», договор от 17.12.2018 № 236/2 с ООО «Комус - Южный Урал».

Таким образом, по результатам проведенного анализа, на основании приказа Минфина России № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита», степень надежности внутреннего финансового контроля была оценена как средняя. Причиной выявленных нарушений является недостаточный контроль в отношении ведения учета, своевременного отражения в учете фактов хозяйственной жизни, а также недостаточной организацией проведения внутренних контрольных действий.

Названные выше проблемы неслучайны и свойственны многим учреждениям и связаны чаще всего с тем, что учреждения не могут свободно выделять ресурсы на усиление контроля. Именно поэтому потребовалось внести изменения в Бюджетный кодекс в части контроля и аудита. Однако, многочисленные новации в сфере внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, обусловленные вступлением в силу норм Федерального закона № 199-ФЗ, вызвали и продолжают вызывать довольно много вопросов в части их практической реализации.

Для оценки результативности используемых инструментов контроля, а также трудозатрат сотрудников, осуществляющих ВФК, нами был разработан опросник, представленный в приложении Г. В рамках Технико-экономического совета Росрезерва сотрудникам отдела бухгалтерии и финансово-экономического подразделения ФГКУ комбинат «Наша МарКА», а также сотрудникам, занятым в осуществлении ВФК ряда других казенных учреждений было предложено ответить на ряд вопросов. Опрос был проведен с помощью сервиса Google Forms. В результате удалось опросить 30 сотрудников, осуществляющих процедуры ВФК, рассмотрим результаты проведенного опроса.

Результаты ответа на вопрос об эффективности сложившейся системы ВФК представлены на рисунке 13. Таким образом, более половины опрошенных (53,33 %) оценивают сложившуюся систему организации ВФК как низкоэффективную, 46,67 % – утверждают, что эффективность ВФК в их учреждении можно оценить как среднюю. При этом стоит обратить внимания, что ни один их опро-

шенных не оценил систему ВФК как высокоэффективную, в том числе сотрудники ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва.

Как Вы оцениваете эффективность сложившейся системы ВФК?



Источник информации: Результаты опроса сотрудников

Рисунок 13 – Оценка эффективности сложившейся системы ВФК сотрудниками казенных учреждений

Более того, на вопрос относительно необходимости внесения изменений в сложившуюся на сегодняшний день систему ВФК все опрошенные специалисты (100,00 %) ответили положительно.

Так исключение внутреннего финансового контроля из Бюджетного кодекса РФ как отдельного полномочия в соответствии с ФЗ-199, позволяет исключить формализацию данного процесса и наделяет администраторов бюджетных средств возможностью организовывать данную систему в соответствии со спецификой каждого отдельного учреждения [49]. ВФК начиная с 2020 года понимается как составная часть любой бюджетной процедуры, без предъявления требований

по оформлению подтверждения его выполнения. С 2020 года администратор бюджетных средств, к которому также относится и рассматриваемое казенное учреждение, вправе издать внутренний акт, который может предусматривать как сохранение существующего порядка (карты и журналы контроля), так и разработку новых положений [40].

В связи с этим, целесообразно внести ряд изменений в осуществление внутреннего финансового контроля на комбинате. Данные изменения будут направлены на:

- передачу функций по осуществлению ВФА и преобразование процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия в составную часть каждой бюджетной процедуры;
- сокращение части формируемой документации;
- автоматизации ряда контрольных процедур.

Разработка и утверждение организационно-штатной структуры системы контроля относятся к компетенции учреждения. При этом Распоряжением Правительства РФ № 1659-р «О создании федеральных государственных казенных учреждений Управлений Федерального агентства по государственным резервам по федеральным округам» установлено, что предельная штатная численность комбината должна составлять 111 человек.

В работе Зенцовой Е.А анализируются следующие основные способы организации контрольной деятельности [37]:

- создание службы внутреннего контроля (внутреннего аудита) или аналогичного подразделения (управления, отдела, группы), это самый затратный и трудоемкий способ организации системы контроля. Создание полноценной службы фактически невозможно по причине нормативов численности;
- введение в штат ревизора (аудитора), привлечение независимого консультанта (аудитора) на договорной основе – затратный способ, а также могут возникнуть проблемы с нарушением нормативов численности;
- формирование функциональной комиссии по внутренним проверкам - комиссию невозможно привлекать к систематическим (ежедневным) контрольным

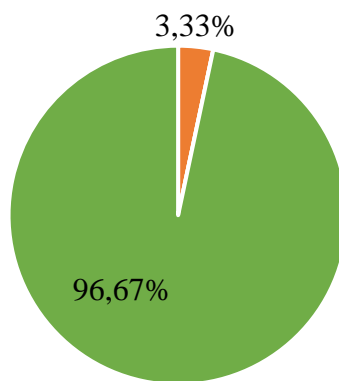
процедурам в качестве постоянного контрольного органа. Например, комиссия не в состоянии проверять правильность корреспонденции счетов перед отражением первичных документов в информационной системе или участвовать в согласовании документов в рамках текущего документооборота;

– перераспределение контрольных функций между сотрудниками, для которых контроль не является основным видом деятельности.

Таким образом, в сложившихся условиях ограниченности выделенных лимитов денежных средств, а также отсутствия на комбинате большого числа сотрудников (например, главный экономист осуществляет свои функции самостоятельно, помощники отсутствуют) возможность создания службы внутреннего аудита, привлечение стороннего аудитора крайне затруднительно.

Создание функциональной комиссии по внутренним проверкам в условиях неизменности численности сотрудников, по-прежнему не позволит реализовать принцип функциональной независимости. Аналогичные выводы подтверждаются результатами опроса, представленными на рисунке 14.

Как у Вас на предприятии организована система ВФК?



- Создано отдельное структурное подразделение
- Привлечен внештатный аудитор
- Функции по проведению ВФК перераспределены между сотрудниками, для которых ВФК не является основной специализацией

Источник информации: Результаты опроса сотрудников

Рисунок 14 – Организационная структура службы ВФК

Таким образом, большая часть опрошенных (96,67 %) утверждают, что в учреждении, в котором они работают, функции по проведению ВФК перераспределены между сотрудниками, для которых ВФК не является основной специализацией. Это происходит, так как в бюджетных учреждениях, как правило, нормативная численность работников не позволяет иметь не только контрольно-ревизионный отдел, но и ревизора. Поэтому функции ревизора очень часто возлагают на главного бухгалтера. Это связано с тем, что в его должностные обязанности согласно Приказу Министерства труда и социальной защиты РФ № 103н «Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер»», в том числе входит:

- координация и контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета;
- счетная и логическая проверка правильности формирования числовых показателей отчетов, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- организация и проведение информационно-консультационных мероприятий по вопросам деятельности бухгалтерской службы и др.

Аналогичные тезисы находят свое отражение и в Письме Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» где в качестве лиц, на которые может быть возложены функции по проведению ВФК указан также главный бухгалтер.

Таким образом, в сложившихся условиях наиболее рационально будет преобразование ВФК из разряда бюджетного полномочия в отдельный элемент каждой бюджетной процедуры, осуществляемой ее исполнителями, при этом рационально внести соответствующие изменения в должностные инструкции сотрудников и закрепить данную трудовую обязанность (осуществлять самоконтроль по ходу осуществления бюджетных процедур). При этом в соответствии нововведениями, предусмотренными ФЗ № 199, организовать внутренний аудит, который будет не

только проверять, проводится ли ВФК в учреждении, но и вносить предложения по его организации, оценке бюджетных рисков.

Что касается способа его организации то, как было отмечено ранее начиная с 2020 года, ВФА будет осуществляться в соответствии с федеральными стандартами. Согласно стандарту «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита» учреждение может организовать внутренний финансовый аудит тремя способами [40, 46]:

- образовать субъект аудита, например особый отдел;
- принять решение об упрощенном осуществлении аудита, когда руководитель самостоятельно выполняет обязанности аудитора;
- передать полномочия по осуществлению аудита.

Первый случай предполагает обеспечения принципа независимости, то есть должностное лицо, которое будет заниматься вопросами аудита, должно подчиняться непосредственно руководителю. Причем это может быть как аудитор по основной должности, так и сотрудник, выполняющий обязанности аудитора. В последнем случае он не должен проверять свою же работу и иметь личной заинтересованности. Например, если на основной работе человек занимается доходами, он может проверить расходы. Такой способ организации ВФА не может быть реализован в ФГКУ комбинат «Наша МарКА» ввиду недостаточности ресурсов, в том числе трудовых, материальных, финансовых и иных, которые способны обеспечить качественный ВФА. На предприятии отсутствуют сотрудники, имеющие профессиональное образование в области внутреннего аудита. Однако, в целях обеспечения соответствия принципам, указанным пп. 6 и 10 Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденных Приказом Минфина России № 822, в том числе и принципу профессиональной компетентности, кандидату целесообразно получить дополнительное профессиональное образование в области внутреннего аудита для приобретения соответствующих профессиональных аудиторских знаний, навыков и других компетен-

ций, позволяющих лицу осуществлять внутренний финансовый аудит беспристрастно и качественно. Кроме того, ввиду ограниченности штатной численности персонала утверждёнными нормативами, у учреждения также отсутствует возможность образовать отдел внутреннего финансового аудита на основе принципа функциональной независимости. Также Приказом Минтруда РФ № 398н был утвержден профессиональный стандарт по виду профессиональной деятельности «внутренний аудитор», одним из требований которого является недопущение совмещения должностей с управленческими должностями в организации.

Что касается второго способа, то у учреждения также нет возможности для осуществления внутреннего финансового аудита в упрощенной форме (руководителем), так как перечень бюджетных процедур разнообразен, и руководитель не может, обладать всеми необходимыми профессиональными знаниями, навыками и компетенциями.

Таким образом, наиболее целесообразным решением будет передача полномочия по осуществлению внутреннего финансового главному администратору бюджетных средств (ГАБС), в чьем ведении находится ФГКУ комбинат «Наша МарКА», а именно Управлению Федерального агентства по государственным резервам по Уральскому федеральному округу (п. 4 ст. 160.2-1 БК).

В статье «Казенные учреждения: учет, отчетность, налогообложение» Курбатова Е.А. представлен процесс передачи полномочий по внутреннему финансовому аудиту, который можно оформить тремя способами [43]:

- подписать соглашение о передаче полномочий администратора бюджетных средств по осуществлению внутреннего финансового аудита;
- оформить служебное письмо о согласовании передачи полномочий, визируемое руководителем ГАБС или АБС, принимающего полномочия, и руководителем учреждения, передающего полномочия;
- оформить документ с грифом (листом) согласования или протокол о передаче полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита.

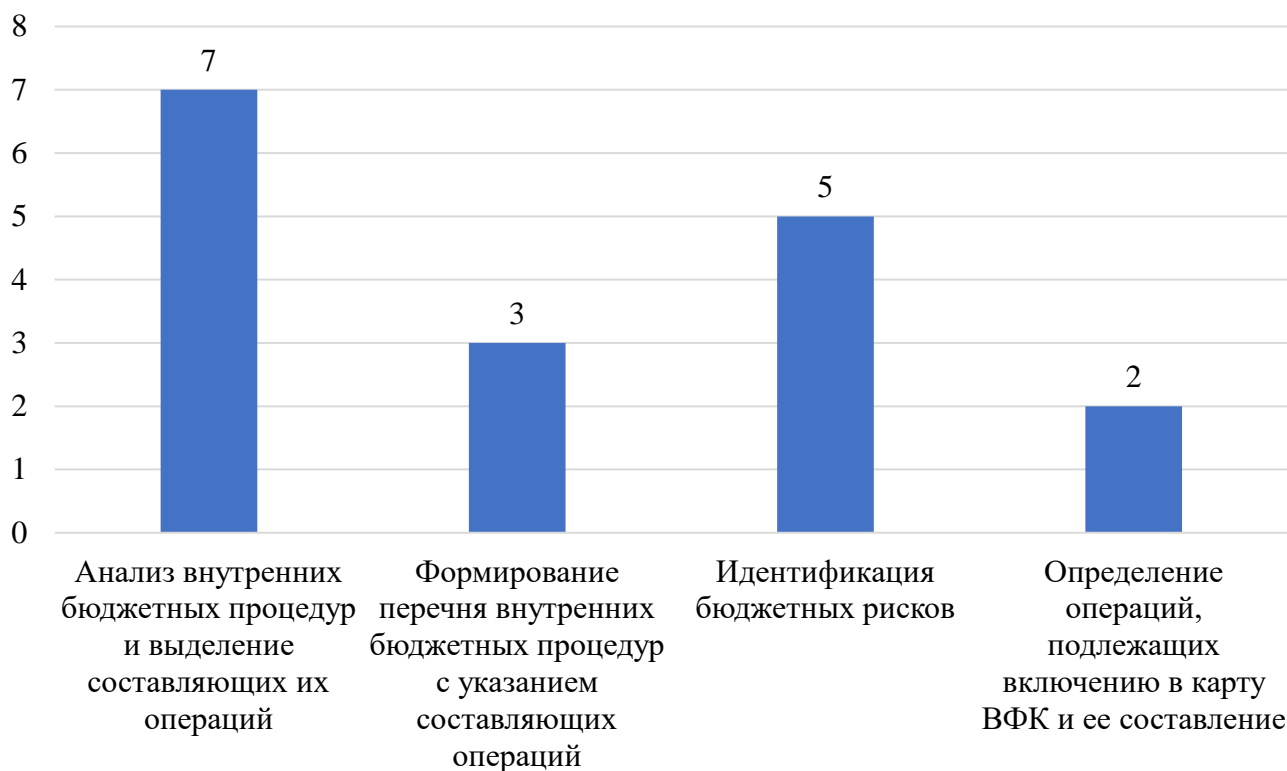
В результате, данное нововведение позволит избежать субъективной оценки, а также ситуации, когда исполнители бюджетных процедур сами проверяют свои

бюджетные процедуры и операции. Теперь аудитор будет выявлять, какие бюджетные процедуры выполняются в учреждении с нарушениями или недостатками, и на основании этого оценивать бюджетные риски и предлагать способы их минимизации. Так, например, на основе анализа актов внешних проверок, выявив перечень типовых нарушений, аудитор сформирует перечень операций, проводимых в учреждении, в рамках которых были выявлены нарушения и присвоит каждой операции степень риска. В результате будет сформирован реестр рисков, из которого видно не только то, что это за операция, но и кто ее осуществляет, какие есть бюджетные риски и какие меры необходимо применять для их минимизации. Таким образом, внутренний аудитор будет выступать в качестве координатора мероприятий по повышению надежности ВФК через систему управления бюджетными рисками.

Что касается документального оформления контрольных процедур, то было выявлено, что в настоящее время карты ВФК в том виде, в котором они утверждены, представляют интерес скорее для внешних проверяющих, а не для руководства организаций. Кроме того, их ведение – это дополнительная нагрузка на сотрудников и руководителей. В рамках опроса сотрудникам (главным бухгалтерам и экономистам) были заданы вопросы относительно трудоемкости различных этапов, осуществляемых при составлении карты внутреннего контроля. Процесс составления карты включает в себя 4 этапа, по каждому из этапов на основании опроса была определена средняя продолжительность в часах работы в квартал, результаты анализа представлены на рисунке 15.

Таким образом, на основании представленных выше данных наблюдается высокая трудоемкость каждого из этапов, необходимо при этом учитывать, что в большинстве (96,68 %) опрошенных казенных учреждений, в том числе в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва данные функции возложены на сотрудников (рисунок 14), чьей специализацией являются отдельные бюджетные процедуры, а не ВФК.

Средняя трудоемкость, в час.



Источник информации: Результаты опроса сотрудников

Рисунок 15 – Трудоемкость этапов составления карты ВФК

В результате излишняя задокументированность вызывает формализацию данного процесса, поэтому в первую очередь стоит отказаться от существующих условно универсальных (единообразных) карт ВФК.

Более того, сама функциональная роль карт зачастую не реализуется на практике, например, в карте ВФК указана подлежащая контролю операция, которая состоит из большого количества действий и к тому же выполняется не за один день, следовательно, остается не решенным вопрос, как технически руководитель будет проверять, осуществляют ли сотрудники контроль в соответствии с утвержденной картой ВФК.

Рассмотрим процесс осуществления ВФК на примере операций «Формирование обоснования бюджетных ассигнований (ОБАС)» и «Формирование заявки на кассовый расход по установленной форме». Так, в соответствии с приказом Мин-

фина России № 356 в карте ВФК должны быть отражены в том числе следующие позиции [21]:

- метод контроля;
- периодичность контроля;
- контрольные действия;
- способ контроля.

Обе эти операции контролируются методом «Самоконтроль» с периодичностью для ОБАС – «по мере поступления предложений», для Заявки – «по мере подготовки заявок». Контрольные действия, применяемые к данным операциям, – «проверка правильности и полноты заполнения формы, сверка данных, визирование документа уполномоченными и должностными лицами». К заявке применяется еще и проверка соблюдения срока составления. Способ контроля для обеих операций - «сплошной». Таким образом, в карте ВФК фиксируются действия, которые сотрудник и так осуществляет в рамках исполнения своих должностных обязанностей и в случае не включения данной операции в карту их выполнение не отменяется. Кроме того, согласно постановлению № 193 и приказу № 356 на данный момент ВФК осуществляется на основе соответствующей карты. И может возникнуть ситуация, когда начальник подразделения видит какой-то недостаток в проведении операции, которая не включена в карту ВФК. Контроль он осуществит и без ее использования.

При этом карта процесса контроля может быть утверждена, если сотруднику необходимо периодически сверяться с исходными данными, формулами для расчета и т. п. В таком случае не для непосредственного руководителя подразделения, не для руководства ГА(А)БС, не для внешнего проверяющего, а для специалиста, который выполняет данную операцию, может быть нужен некий аналог технологической карты. Такие карты существуют давно почти во всех отраслях производства. То есть карта процесса контроля по конкретной операции необходима в случае, если выполнение такой операции может вызвать затруднение, в ней могут быть указаны необходимые сроки совершения операции и т. д. Данная

карта находится у сотрудника на рабочем месте, и он пользуется ей постоянно. Карта процесса контроля целесообразно внедрять для использования неопытными (вновь пришедшими) сотрудниками, так как для них многие операции являются сложными. При этом руководитель отдела может составить свою карту ВК, например если его подчиненные выполняют большое количество сложных процедур и операций. Но если это стандартные процедуры, которые осуществляются изо дня в день, то нет необходимости в ведении указанного документа. То есть руководителю следует самостоятельно определить целесообразность данной карты.

Так, например, инструкция по использованию программного обеспечения «Электронный бюджет» нужна для того, чтобы минимизировать риски совершения ошибок, связанных например, с внесением корректировок в смету в проект смет, должным проведением данных операций в системе, ошибки связанные с неправильным согласованием отчетных форм в данном сервисе и т.д. Либо например карта контроля по процедуре «Регистрация сведений о принятом бюджетном обязательстве», позволит осуществить данную операцию своевременно в течении 3-х рабочих дней с момента заключения контрактов (договоров), отразить все необходимые сведения и избежать возникновения административной ответственности на руководителя или другое должностное лицо. Сотрудник изучает данную карту процесса контроля, работает в соответствии с ней, и только в случае возникновения затруднения он обращается к более опытному коллеге или непосредственному руководителю. Таким образом, инструкция будет выполнять роль карты ВК. Это позволит руководителю, сотруднику организовать работу подчиненных и убедиться в том, что все необходимое для выполнения операций (действий) доступно на рабочем месте, а не формально описать в карте ВК предмет и способ контроля.

Составление карты процесса контроля также потребует затрат рабочего времени сотрудника, однако данный процесс будет состоять лишь из 2 этапов: анализа бюджетных процедур и выявления составляющих их операций, требующих от-

ражения в карте и формирования регламента осуществления процедур, которые по мнению специалиста нуждаются в регламентации.

Кроме того, данный процесс будет осуществляться быстрее поскольку сотрудник имеет определенный опыт работы и хорошо осведомлен о возможных «узких местах», составление карты процесса не будет направлено на соответствие регламенту составления регистра, а значит будет включать только значимые по мнению сотрудника процедуры. Таким образом проведем анализ высвобождения времени сотрудников, результаты расчета представлены в таблице. 15.

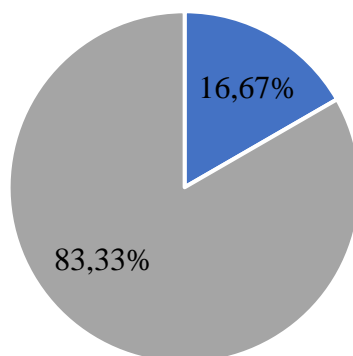
Таким образом, в результате отмены карты ВФК, и введения карты процедуры контроля удастся высвободить 7 часов рабочего времени сотрудников в квартал (с учетом актуализации карты). Таким образом в год трудоемкость составления и актуализации карты составляет около 68 часов. Таким образом, происходит снижение трудоемкости данной процедуры на 41,18 %.

Таблица 15 – Анализ высвобождения времени сотрудника в связи с отменой карты ВФК

Наименование этапа	Средняя трудоемкость составления карты ВФК, в час.	Средняя трудоемкость составления карты процесса контроля, в час.	Абсолютное отклонение, час.	Изменение, %
Анализ внутренних бюджетных процедур и выделение составляющих их операций	7,00	7,00	0,00	0,00
Формирование перечня внутренних бюджетных процедур с указанием составляющих операций	3,00	3,00	0,00	0,00
Идентификация бюджетных рисков	5,00	0,00	-5,00	-100,00
Определение операций, подлежащих включению в карту ВФК и ее составление	2,00	0,00	-2,00	-100,00
Итого	17,00	10,00	-7,00	-41,18

Далее в рамках опроса сотрудникам был задан вопрос относительно результативности используемых регистров контрольных процедур, результаты опроса представлены на рисунке 16.

Как Вы оцениваете эффективность использования такого инструмента ВФК как «Журнал ВФК»?



- Данный инструмент позволяет оперативно и в полной мере отражать выявленные нарушения
- Данный инструмент является дополнительной нагрузкой, нет необходимости отражать нарушения, которые устраняются сразу же после выявления

Источник информации: Результаты опроса сотрудников

Рисунок 16 – Оценка эффективности журнала ВФК

Таким образом, по результатам опроса было выявлено, что 83,33 % опрошенных специалистов отмечают низкую эффективность использования данного инструмента, так как считают ведение журналов дополнительной нагрузкой, отражение в отражение в отчете ошибок, которые устраняются сразу же после обнаружения, и 16,67 % считают данный инструмент эффективным и позволяющим оперативно и в полной мере отражать выявленные нарушения. Так, например, согласно карте ВФК ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва на 2019 год по бюджетной процедуре «Принятие и исполнение бюджетных обязательств (за исключением обязательств по выплате заработной платы сотрудникам, уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации)» и в частности по операции «Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход на закупку товаров, работ и услуг в целях обеспечения исполнения бюджетной сметы» установлены следующие характеристики контрольной процедуры, представленные в таблице 16.

Таблица 16 – Карта ВФК за 2019 год по процедуре «Принятие и исполнение бюджетных обязательств»

Процесс	Операция	Лицо, осуществляющее контрольное действие	Характеристики контрольного действия			
			Метод контроля	Контрольное действие	Вид /способ контроля	Периодичность контрольных действий
Принятие и исполнение бюджетных обязательств (за исключением обязательств по выплате заработной платы сотрудникам, уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации)	Оформление и представление в орган Федерального казначейства заявки на кассовый расход на закупку товаров, работ и услуг в целях обеспечения исполнения бюджетной сметы.	Ведущий бухгалтер	Самоконтроль	Проверка документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов	Визуальный/ Сплошной	Постоянно при оформлении и представлении в орган ФК заявки

Таким образом, согласно данной карте ВФК ведущий бухгалтер должен осуществлять контроль данной операции постоянно при оформлении и представлении в орган ФК заявки, на практике так и происходит, однако при этом он должен вести регистрацию результатов каждой контрольной процедуры, а затем в конце квартала отразить результаты в журнале, обозначить выявленные нарушения, представить сведения о причинах возникновения нарушений, предложить меры по их устранению, приложить документы подтверждающие их устранение и поставить отметку об их устранении.

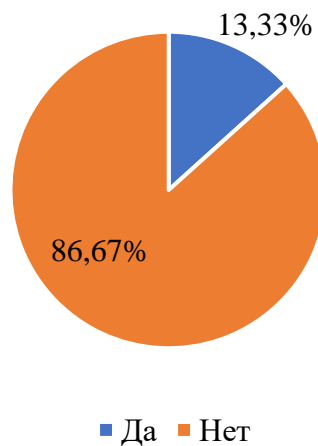
Таким образом, целесообразно отказаться от журналов ВФК, которые на данный момент представляют собой лишь дополнительную нагрузку на сотрудников и не являются инструментом, позволяющим своевременно и в полном объеме отразить результаты контрольных процедур. Аналогичный тезис о неэффективности данного инструмента высказывался также старшим аналитиком ООО «Центра исследования бюджетных отношений» А.Е. Руденко в статье «Перспективы организации контроля и аудита в государственном секторе» [43].

Отражение в журнале ВФК информации о недостатках, которые устранены сразу же после их обнаружения является нецелесообразным, отсутствует мотивация сотрудников отражать данные ошибки. Непосредственный руководитель допустившего ошибку сотрудника знает о выявленных недочетах. Данные о выявленных нарушениях и их устранении, которые, согласно существующим правилам, требуется заносить в регистр ВФК необходимы внешнему проверяющему, но не руководителю. Поэтому для сотрудника, ответственного за ведение данного регистра – это непродуктивная деятельность, отнимающая у него время. Сейчас, как правило, в графах таких журналов значатся только пометки «проверено, замечаний нет». Это как раз и подтверждает формальное выполнения требования по ведению журналов. В случае выявления нарушений устранить которые невозможно, затруднительно или требуется длительный промежуток времени, необходимо заполнить служебную записку от работников, по вине которых произошли недоработки, а также требуется предоставить письменные объяснения руководителю организации.

В рамках опроса специалистам казенных учреждений был задан вопрос относительно использования автоматизированных систем в процессе проведения ВФК, результаты опроса представлены на рисунке 17.

Таким образом, на основании проведенного опроса можно сделать вывод, что большая часть опрошенных специалистов (86,67 %) не использует каких-либо автоматизированных систем контроля, в том числе и ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва. Контрольных операций осуществляются с помощью визуальных контрольных процедур. В области сметного планирования некая автоматизация осуществляется за счет использования сервиса «Электронный бюджет», где автоматически формируются реестры внесения корректировок в смету, проект сметы и др., сверка данных производится сотрудником самостоятельно.

Используются у Вас в учреждении автоматизированные системы контроля?



Источник информации: Результаты опроса сотрудников

Рисунок 17 – Оценка используемых средств автоматизации контрольных процедур

При этом в части внутреннего финансового контроля операций бюджетного учета используются лишь внутренние функции сервиса «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8», в частности операция «закрытие месяца», «формирования оборотно-сальдовой ведомости», далее главный бухгалтер визуально сверяет представленные данные самостоятельно.

Поэтому, в части проверки ведения бюджетного учета предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8». Что наиболее актуально для данного предприятия программа позволит исключить субъективные факторы при проведении проверки, избавит ведущих бухгалтеров от необходимости формирования актов проверок, которые зачастую ведутся лишь для реализации требований по осуществлению контроля. Следует отметить, что программа осуществляет не только проверку правильности корреспонденции счетов и соответствия оборотов по счетам, но и правильный выбор кода вида расходов и кодов классификации операций сектора государственного управления.

В программе «1С-Финконтроль 8» выполняются следующие виды проверок:

– проверка соответствия кассовых и начисленных расходов в разрезе кодов бюджетной классификации и кодов классификации операций сектора государственного управления (КБК и КОСГУ). Этот вид проверки основан на анализе информации из журналов операций. Он позволяет определить возможное нецелевое использование бюджетных средств;

– проверка количественных и суммовых остатков нефинансовых активов;

– проверка применения субсчетов счетов расчетов активов;

– проверка применения кода вида расходов и КОСГУ;

– проверка заполнения форм бюджетной (бухгалтерской) отчетности (соответствие показателей форм отчетности данным журналов операций);

– проверка ведения учета обязательств;

– проверка соответствия остатков на начало года по счетам бухгалтерского учета с данными форм отчетности за прошлый период (контроль с остатками на конец прошлого периода).

Кроме того, ведение бюджетного учёта на предприятии на данный момент реализуется с использованием «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8», данный сервис работает в любой редакции данной программы. Всем пользователям предоставляется тестовый доступ к программе «1С-Финконтроль 8» на срок более месяца. Стоимость приобретения данного сервиса составляет 19 000 руб. При этом необходимо учитывать, что данные затраты могут быть включены в смету только в 2021 году, либо могут быть выделены, в случае возникновения экономии при осуществлении конкурентных способов определения поставщика в 2020 году. Такую закупку можно выполнить на все комбинаты, входящие в систему Росрезерва, что позволило бы получить значительную скидку, а также существенно повысить качество финансовой дисциплины и ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, резюмируем выше названные рекомендации. Во-первых, что касается самой системы организации внутреннего финансового контроля, то согласно новациям в бюджетном законодательстве происходит преобразование

процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия, регламентированного составлением различного рода регистров в составную часть каждой бюджетной процедуры без предъявления требований по оформлению подтверждения его выполнения. Кроме того, предлагается осуществить передачу функций по осуществлению внутреннего финансового аудита в соответствии с нововведениями ФЗ № 199 главному администратору бюджетных средств, в чьем ведении находится данное учреждение – Управлению Федерального агентства по государственным резервам по Уральскому федеральному округу, в виду невозможности организации ВФА в рамках учреждения из-за отсутствия в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва необходимых и достаточных ресурсов, чтобы осуществить внутренний финансовый аудит, в том числе трудовых, материальных, финансовых, которые способны обеспечить качественный ВФА.

Данные рекомендации позволят повысить эффективность внутреннего контроля, реализовать принцип функциональной независимости, избежать субъективной оценки рисков, а также искажения результатов проверки в случае, когда исполнители бюджетных процедур сами проверяют свои бюджетные процедуры и операции. Аудитор будет заниматься не только контрольно-ревизионной работой, не формальной оценкой процедур, а анализом рисков бюджетных процедур, на основе которого проводить соответствующие проверки с целью выработки конкретных предложений по устранению причин и условий этих рисков.

Во-вторых, с 2020 года Г(А)БС вправе самостоятельно определять порядок организации внутреннего контроля и оценивать необходимость использования различных регистров ВФК. Таким образом, в рамках документального оформления контрольных процедур, было предложено отказаться от ведения и формирования карты ВФК, а также журнала ВФК в виду высокой трудоемкости их составления, невыполнения фактического функционального назначения данных регистров и вместе с тем формализации процесса их заполнения. Наряду с этим было предложено формирование карты процесса контроля, представляющей собой инструкцию по конкретной операции, которая необходима в случае, если выполнение та-

кой операции может вызвать затруднение, в ней могут быть указаны необходимые сроки совершения операции и т.д. Данная карта может находиться у сотрудника на рабочем месте, и использоваться постоянно.

Данные рекомендации позволят руководителю, сотруднику организовать работу подчиненных и убедиться в том, что все необходимое для выполнения бюджетной операций доступно на рабочем месте, а не формально описать в карте ВК предмет и способ контроля, кроме того отсутствие необходимости заполнения и ведения ряда регистров значительно снизит нагрузку на сотрудников (снижение трудоемкости операции на 41,18 %), и как, следствие, позволит высвободить это время для более тщательного выполнения бюджетных процедур и снизить вероятность возникновения нарушений.

В-третьих, с целью повышения качества финансовой дисциплины в части проверки ведения бюджетного учета предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8». На основании анализа система ВФК в ФГКУ комбината «Наша МарКА» было выявлено, контрольных операций в части контроля бюджетного учета осуществляются с помощью визуальных контрольных процедур, используются лишь внутренние функции сервиса «1С: Бухгалтерия государственного учреждения 8», в частности операция «закрытие месяца», «формирования оборотно-сальдовой ведомости», далее главный бухгалтер визуально сверяет представленные данные самостоятельно. Поэтому, в части проверки ведения бюджетного учета предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8». Что наиболее актуально для данного предприятия программа позволит исключить субъективные факторы, а также снизит влияние человеческого фактора.

Данная рекомендация позволит повысить качество такого метода контроля как самоконтроль, а также позволит использовать в качестве процедуры контроля автоматизированный, а не визуальный контроль. Следует отметить, что программа осуществляет не только проверку правильности корреспонденции счетов и соответствия оборотов по счетам, но и правильный выбор кода вида расходов и кодов классификации операций сектора государственного управления, что очень важно

так как некорректное применение кодов видов расходов может послужить основанием для квалификации расходов казенного учреждения в качестве нецелевого использования бюджетных средств.

В приложении Д представлена схема организации финансового контроля и аудита в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва с учетом предложенных рекомендаций.

Таким образом, в результате анализа внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва был выявлен ряд проблем, связанных с субъективностью контрольных процедур, формализацией заполнения регистров ВФК, отсутствие информации о выявленных нарушениях в Отчетах по результатам ВФК, что может также свидетельствовать о формальности данного регистра, подверженность большинства процессов самоконтролю и др. В ходе анализа был проведен опрос специалистов, специализирующихся на проведении процедур внутреннего финансового контроля, ведении соответствующих регистров, на основе ответов сотрудников были получены данные трудоемкости различных этапов ВФК.

В результаты были предложены рекомендации, направленные на передачу функций по осуществлению ВФА и преобразование процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия в составную часть каждой бюджетной процедуры, сокращение части формируемой документации, автоматизации ряда контрольных процедур.

Выводы по разделу два

ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва входит в систему предприятий государственного материального резерва. Основными функциями учреждения является обеспечение приёмки, замены, выпуска, освежения, обслуживания материальных ценностей государственного материального резерва и обеспечение количественной и качественной сохранности данных ценностей.

В ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва нет отдельной службы внутреннего контроля или аналогичного подразделения. Система внутреннего контроля организована путем перераспределения контрольных функций между сотрудниками, для которых контроль не является основным видом деятельности. Положением о внутреннем финансовом контроле ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва установлено, что ответственным за составление и ведение журнала учета результатов внутреннего финансового контроля на предприятии назначен главный бухгалтер, а за составление и предоставление отчетов результатов внутреннего финансового контроля главный экономист комбината. Предварительный финансовый контроль в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва осуществляется руководителем учреждения, главным бухгалтером (заместителем главного бухгалтера), главным экономистом комбината. Текущий финансовый контроль осуществляется на постоянной основе специалистами бухгалтерии, главным экономистом. Последующий контроль осуществляет главный бухгалтер (заместитель главного бухгалтера), главный экономист.

Был рассмотрен порядок организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, отдельное внимание было уделено контролю бюджетных смет, занимающему центральное место во внутреннем финансовом контроле. По результатам анализа контрольных мероприятий, направленных на проверку составления и ведения бюджетной сметы, своевременность и полноту внесения соответствующих корректировок не было выявлено ни единого нарушения. По результатам контрольных процедур ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва был составлен Отчет о результатах внутреннего финансового контроля, не содержащий информации о выявленных нарушениях за данный период.

В результате анализа внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва был выявлен ряд проблем, связанных с субъективностью контрольных процедур, формализацией заполнения регистров ВФК, отсутствием информации о выявленных нарушениях в Отчетах по результатам ВФК, что

может также свидетельствовать о формальности данного регистра, подверженность большинства процессов самоконтролю и др. В ходе анализа был проведен опрос специалистов, специализирующихся на проведении процедур внутреннего финансового контроля, ведении соответствующих регистров, на основе ответов сотрудников были получены данные трудоемкости различных этапов ВФК. В результаты были предложены рекомендации, направленные на передачу функций по осуществлению ВФА и преобразование процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия в составную часть каждой бюджетной процедуры, сокращение части формируемой документации, автоматизации ряда контрольных процедур.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Казенные учреждения занимают особое место в системе государственных (муниципальных) учреждений. Особенностью деятельности данных учреждений является отсутствие самостоятельности в расходовании бюджетных средств, их целевое использование и строгое соблюдение финансовой дисциплины.

Деятельность казенных учреждений, как правило, направлена на решение задач обороноспособности и безопасности страны, поэтому данные учреждения функционируют в условиях наибольшего контроля со стороны государства. Однако, основой для создания системы предупреждения нарушений в финансово-бюджетной сфере служит именно внутренний финансовый контроль, позволяющий предотвратить нецелевое и неэффективное расходование бюджетных средств, повысить экономность и результативность использования бюджетных средств, избежать нарушений при исполнении бюджета. Основой системы внутреннего контроля являются карты внутреннего финансового контроля, которые руководитель каждого подразделения составляет по каждой осуществляемой его подразделением бюджетной процедуре. Журнал внутреннего контроля – используется для оформления результатов ежедневных процедур предварительного и текущего контроля. На основании данных журнала внутреннего контроля оформляется отчет о результатах контроля, в нем указывается характеристика состояния деятельности по проверенным направлениям, выявленные нарушения и недостатки в работе учреждения, а также отражены общие результаты проверки.

В рамках данной работы была рассмотрена система организации внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва. Данное предприятие входит в систему предприятий государственного материального резерва. Основными функциями учреждения является обеспечение приёмки, замены, выпуска, освежения, обслуживания материальных ценностей государственного материального резерва и обеспечение количественной и качественной сохранности данных ценностей.

Организационная структура внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва не представлена отдельной службой внутреннего контроля или аналогичным подразделением. Система внутреннего контроля организована путем перераспределения контрольных функций между сотрудниками, для которых контроль не является основным видом деятельности. Предварительный финансовый контроль в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва осуществляется руководителем учреждения, главным бухгалтером (заместителем главного бухгалтера), главным экономистом комбината. Текущий финансовый контроль осуществляется на постоянной основе специалистами бухгалтерии, главным экономистом. Последующий контроль осуществляет главный бухгалтер (заместитель главного бухгалтера), главный экономист. В ходе анализа был проведен опрос специалистов, специализирующихся на проведении процедур внутреннего финансового контроля, ведении соответствующих регистров, на основе ответов сотрудников были получены данные трудоемкости различных этапов ВФК.

В ходе работы отдельное внимание было уделено контролю бюджетных смет, занимающему центральное место во внутреннем финансовом контроле. На основании данных ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва по результатам контрольных мероприятий, направленных на проверку составления и ведения бюджетной сметы (проекта бюджетной сметы), своевременности и полноты внесения соответствующих корректировок в данный документ не было выявлено ни единого нарушения за I квартал 2019 года. Отчет о результатах внутреннего финансового контроля за I квартал 2019 года, составленный ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, не содержит информации о выявленных нарушениях за данный период.

В результате анализа внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва был выявлен ряд проблем:

- 1) обязанности внутреннего финансового контроля возложены не на специалистов-ревизоров, имеющих большой практический опыт в проведении проверок, а

на рядовых сотрудников, специализирующихся на осуществлении отдельных бюджетных процедур, в результате исполнители бюджетных процедур сами проверяют свои бюджетные процедуры и операции, таким образом, имеет место субъективная оценка рисков исполнителями операций;

2) регистры ВФК не выполняют их фактического функционального назначения, наблюдается формализация процесса их заполнения;

3) высокая трудоемкость составления и ведение регистров ВФК, дополнительная нагрузка на сотрудников.

В результаты были предложены рекомендации, направленные на повышение эффективности внутреннего финансового контроля, унификации ряда регистров ВФК, а также автоматизации контрольных процедур в части контроля бюджетного учета.

Во-первых, что касается самой системы организации внутреннего финансового контроля, то согласно нововведениям бюджетного законодательства происходит преобразование процесса внутреннего финансового контроля из разряда бюджетного полномочия в составную часть каждой бюджетной процедуры. Кроме того, предлагается осуществить передачу функций по осуществлению внутреннего финансового аудита в соответствии с нововведениями ФЗ № 199 главному администратору бюджетных средств, в чьем ведении находится данное учреждение – Управлению Федерального агентства по государственным резервам по Уральскому федеральному округу. Данная рекомендация позволит повысить эффективность внутреннего контроля, реализовать принцип функциональной независимости, избежать субъективной оценки рисков, а также искажения результатов проверки в случае, когда исполнители бюджетных процедур сами проверяют свои бюджетные процедуры и операции. Аудитор будет заниматься не только контрольно-ревизионной работой, не формальной оценкой процедур, а анализом рисков бюджетных процедур, на основе которого проводить соответствующие проверки с целью выработки конкретных предложений по устранению причин и условий этих рисков.

Во-вторых, в рамках документального оформления контрольных процедур, было предложено отказаться от ведения и формирования карты рисков, а также журнала ВФК. Наряду с этим было предложено формирование карты процесса контроля, представляющей собой инструкцию по конкретной операции. Данная рекомендация позволит руководителю, сотруднику организовать работу подчиненных и убедиться в том, что все необходимое для выполнения бюджетной операций доступно на рабочем месте, а не формально описать в карте ВК предмет и способ контроля, кроме того отсутствие необходимости заполнения и ведения ряда регистров значительно снизит нагрузку на сотрудников и приведет к снижению трудоемкости операции на 41,18 %.

В-третьих, с целью повышения качества финансовой дисциплины в части проверки ведения бюджетного учета предлагается использование программы «1С-Финконтроль 8». Данная рекомендация позволит повысить качество такого метода контроля как самоконтроль, а также позволит использовать в качестве процедуры контроля автоматизированный, а не визуальный контроль.

Таким образом, данные рекомендации позволят повысить эффективность и результативность внутреннего финансового контроля в ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва, отсутствие необходимости заполнения и ведения ряда регистров значительно снизит нагрузку на сотрудников (снижение трудоемкости операции на 41,18 %), и как, следствие, позволит высвободить это время для более тщательного выполнения бюджетных процедур и снизить вероятность возникновения нарушений.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч.1 [Электронный ресурс]: Федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 27.12.2019). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 06.11.2019).

2 Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Федер. закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 01.09.2019). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 04.09.2019).

3 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). [Электронный ресурс]: Федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.01.2020). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 16.11.2019).

4 Российская Федерация. Законы. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс]: Федер. закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.09.2019).

5 Российская Федерация. Законы. Об автономных учреждениях [Электронный ресурс]: Федер. закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.09.2019).

6 Российская Федерация. Законы. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс]: Федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 30.09.2019).

7 Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 06.12.2011 № 42-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.11.2019).

8 Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс]: Федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 06.11.2019).

9 Российская Федерация. Законы. О Счетной палате Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федер. закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 06.11.2019).

10 Российская Федерация. Законы. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [Электронный ресурс]: Федер. закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 06.12.2019).

11 Российская Федерация. Законы. О государственном материальном резерве [Электронный ресурс]: Федер. закон от 29.12.1994 № 79-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 14.11.2019).

12 Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. [Электронный ресурс]: Федер. закон от 26.07.2019 № 199-ФЗ. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 08.01.2020).

13 О Федеральном казначействе [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 01.12.2004 № 703 (ред. от 16.01.2020). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 16.01.2020).

14 Об Общих требованиях к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет казенных учреждений [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 14.02.2018 № 26н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 18.01.2020).

15 Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 19.01.2020).

16 Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.01.2020).

17 Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Методических указаний по их применению [Электронный ресурс]: Приказом Минфина РФ от 15.12.2010 № 173н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 26.01.2020).

18 Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 28.12.2018). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2020).

19 Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 12.02.2020).

20 Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки». [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2020).

21 Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 07.09.2016 № 356. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2020).

22 Программа разработки в Министерстве финансов Российской Федерации федеральных стандартов внутреннего финансового аудита на 2018-2020 гг. [Электронный ресурс]: утв. Минфином России 14.11.2018 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.02.2020).

23 Об осуществлении внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита начиная с 1 января 2020 г. [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 17.12.2019 № 02-02-05/98728 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.02.2020).

24 Об осуществлении Главными Администраторами (Администраторами) бюджетных средств, получателями бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. [Электронный ресурс]: Письмо Минфина России от 13.03.2019 № 02-02-08/16259 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2020).

25 Об утверждении порядка осуществления внутреннего финансового контроля федеральным агентством по государственным резервам, его территориальными органами и федеральными государственными казенными учреждениями, подведомственными федеральному агентству по государственным резервам. [Электронный ресурс]: Приказ Росрезерва от 11.04.2019 № 110 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.02.2020).

26 Земсков, В.В. Внутренний контроль и аудит в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта: учебное пособие / В.В. Земсков. – Москва: Прометей, 2019. – 158 с. – ISBN № 978-5-907100-58-9. – Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. – URL: <https://e.lanbook.com/book/121569>.

27 Миронова, О.А. Организация ведомственного финансового контроля: учебное пособие / О.А. Миронова. – Йошкар-Ола: ПГТУ, 2017. – 76 с. – Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. – URL: <https://e.lanbook.com/book/102722>.

28 Овчарова, Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: учебное пособие / Е.В. Овчарова. – Москва: Зерцало-М, 2019. – ISBN № 978-5-94373-444-1. – Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. – URL: <https://e.lanbook.com/book/129859>.

29 Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА – М, 2019. – 512 с.

30 Ручкина, Г.Ф. Финансовое право: учебник и практикум для вузов / Г.Ф. Ручкина – Москва: Издательство Юрайт, 2020. – 348 с. – Текст: электронный // ЭБС Юрайт. – URL: <https://urait.ru/bcode/456931>.

31 Самаруха, В.И. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: учебное пособие / В.И. Самаруха, И.В. Деревцова. – Иркутск: Изд-во БГУ, 2018. – 160 с.

32 Щербакова, Н.В. Основы контрольно-надзорной деятельности: учебное пособие / Н.В. Щербакова. – Йошкар-Ола: ПГТУ, 2018. – 136 с. – Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. – URL: <https://e.lanbook.com/book/112488>.

33 Артемова, И.В. Внутренний контроль в учреждении / И.В. Артемова // Советник бухгалтера. – 2018. – Текст: электронный. – URL: <https://www.refereNet.ru/40/11682> (дата обращения 22.02.2020).

34 Васильева, Ю.А. Ревизии и проверки государственных (муниципальных) учреждений / Ю.А. Васильева // БиТуБи – 2018.

35 Гусева, Н.М. Как создать систему внутреннего контроля в учреждении / Н.М. Гусева // Справочная система «Госфинансы». – 2019. – № 9. – Текст: электронный. – URL: https://www.gosfi№a№sy.ru/?btx=7273289&utm_medium=refer&utm_source=www.budget№ik.ru&utm_term=2707&utm_co№te№t=art&utm_campaign#/docume№t/16/65200/bssPhr19/.

36 Гусев, А.К. Об изменениях в системе государственного финансового контроля / А.К. Гусев // Учреждения здравоохранения: бухгалтерский учет и налогообложение. – № 9. – 2019. – Текст: электронный. – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/accou№t/otrasl/a100/995424.html>.

37 Зенцова, Е.А. Внутренний финансовый аудит: рекомендации утверждены, вопросы остались. // Эксперт БФТ. – 2019. – Текст: электронный. – URL: <https://bft.com.com/expert-bft/3584/>

38 Курбатова, Е.А. Вправе ли ваше учреждение не проводить внутренний финансовый аудит самостоятельно/ Е.А. Курбатова // Казенные учреждения: учет, отчетность, налогообложение – 2019. – Текст: электронный. – URL: <https://e.kaze№ychet.ru/783416>.

39 Михайлова, Е.Н. Цели и причины оптимизации внутреннего финансового контроля / Е.Н. Михайлова // Советник Бухгалтера – 2019. – Текст: электронный. – URL: <https://www.refere№t.ru/40/12634>.

40 Орлова, О.Е. Внутренний финансовый контроль бюджетного учреждения. // Аюдар Инфо. – 2019. – Текст: электронный. – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/accou№t/court/a53/977346.html>

41 Ромасева, О.А. Внутренний финансовый контроль: на что обратить внимание/ О.А. Ромасева// Казенные учреждения. Учет. Отчетность. Налогообложение – 2018. – № 8. – Текст: электронный. – URL: https://e.kaze№ychet.ru/661530?btx=9024788&utm_medium=refer&utm_source=www.budget№ik.ru&utm_term=2707&utm_co№te№t=art&utm_campaig№=red_block_co№te№t_li№k_marker.

42 Руденко, А.Е. Основные изменения Бюджетного кодекса в части контроля / А.Е. Руденко // Бюджет. – 2019. – № 9. – Текст: электронный. – URL: <http://buje№t.ru/article/386200.php>.

43 Руденко, А.Е. Перспективы организации контроля и аудита в государственном секторе// Финконтроль. – Текст: электронный. – URL: <http://rufi№co№trol.ru/article/385114/>

44 Уманец, О.П. Современная организация финансового контроля / О.П. Уманец // Учёт. Анализ. Аудит. – 2019. – № 5. – С. 46–57. – Текст: электронный // Лань: электронно-библиотечная система. – URL: <https://e.la№book.com/jour№al/issue/311582>.

45 Вопрос об «отмене» внутреннего финансового контроля (ст. 160.2-1 БК РФ). – URL: <https://bftcom.com/expert-bft/faq/10533/> (дата обращения 21.02.2020).

46 Как изменится система внутреннего контроля с 2020 года и кому понадобится штатный аудитор. // Акцион. Госфинансы. – URL: <https://www.budgetnik.ru/news/104119-kak-izmenitsya-sistema-vnutrennego-kontrolya-s-2020-goda-i-komu-podobitsya-shtatnyy-auditor?activityId=%7Bcd908448-0617-4f09-af65-f1bd568b31fd%7D> (дата обращения 20.02.2020).

47 Чем отличаются казенное, бюджетное и автономное учреждение. // Акцион. Госфинансы. – URL: <https://www.budgetnik.ru/art/102803-qqq-11-20-raznitsa-byudjetnogo-avtonomnogo-i-kazennogo-uchrezhdeniy> (дата обращения 22.02.2020).

48 ФГКУ Комбинат «Наша МарКА» Росрезерва – URL: <https://sbis.ru/company/7452000464/745201001> (дата обращения 24.10.2019).

49 Как оценить эффективность контрольной деятельности // Справочная система «Госфинансы». – URL: <https://www.gosfinansy.ru/#/document/16/61449/bssPhr3/?of=cory-7f9dd05fe3>

50 Количество федеральных государственных учреждений, по данным государственной регистрации с 2017 г. – URL: https://www.gks.ru/free_doc/new_site/gosudar/pok_effect/2020/fgu.xlsx (дата обращения 07.03.2020).

51 Федеральное агентство по государственным резервам. – URL: <https://rosreserv.ru/> (дата обращения 29.10.2019).