



Бухгалтерский учет, статистика

Научная статья

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8325>

JEL: H83; M40

Классификатор нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования

Н. Э. Спиридонова¹✉

¹ Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, 394018, Воронеж, Российская Федерация

Предмет. Классификатор нарушений выступает инструментом унификации и оптимизации контрольной деятельности, что позволяет повысить ее эффективность. Он позволяет структурировать возможные нарушения, связать их с рисками деятельности бюджетного учреждения, обеспечивает единый подход к систематизации нарушений. Так как внутреннему финансовому контролю в бюджетных учреждениях присущи недостаточная нормативно-правовая регламентация, отсутствие типовых методик реализации, возникает потребность в исследовании вопросов его практического осуществления, что обуславливает актуальность заявленной проблематики.

Цели. Разработка структуры классификатора нарушений, выявляемых в ходе внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования.

Методология. В процессе достижения поставленных целей использовались следующие методы: анализ, группировка, сравнение, обобщение.

Результаты. Предложена структура классификатора нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования. Раскрыты направления адаптации разработанной структуры классификатора нарушений к практике деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности. Сформулированы основные характеристики для фиксации нарушения и признаки, свидетельствующие о высокой вероятности его выявления.

Обсуждение результатов. На основе критического анализа результатов проведенного исследования выявлены его основные достоинства и недостатки; предложены направления минимизации воздействия выявленных недостатков.

Выводы. Результаты проведенного исследования могут быть использованы как теоретиками, так и практикующими специалистами при разработке и актуализации классификаторов нарушений государственных (муниципальных) учреждений.

Ключевые слова: идентификация нарушений, вуз, государственные (муниципальные) учреждения.

Для цитирования: Спиридонова Н. Э. Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении высшего образования // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2022. № 2. С. 99–111. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8325>

© Спиридонова Н. Э., 2022

Материал доступен на условиях лицензии CC BY 4.0

Введение

Деятельность бюджетных учреждений направлена на реализацию общественно значимых функций. Наличие значительных объемов государственного финансирования, зависимость качества выполняемых работ, оказываемых услуг от результативности их деятельности свидетельствует о том, что осуществление внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях становится объективно необходимым. Отсутствие нормативно-правовой регламентации внутреннего финансового контроля, недостаточность типовых методик обуславливают исследовательский интерес к вопросам его организации и осуществления.

Нехватка теоретического и организационно-методического обеспечения сказывается на практике осуществления внутреннего финансового контроля, которая во многом определяется спецификой деятельности учреждения. Во-первых, это связано со сферой деятельности. По данным государственной статистики,¹ наиболее многочисленными являются учреждения сферы здравоохранения и образования, следовательно, востребовано раскрытие прикладных аспектов на примере сферы высшего образования. Подведомственность определяет нормативно-правовое регулирование деятельности бюджетного учреждения. С одной стороны, рассмотрение узкого диапазона проблем, характерных для сферы высшего образования, сокращает число возможных заинтересованных лиц в результатах исследования, с другой – конкретизация упрощает апробацию, но при этом важно выделить вариативные элементы, путем изменения которых результаты исследования могут быть адаптированы к практике деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности.

Классификатор нарушений необходим для совершенствования процесса обработки результатов внутреннего финансового контроля. В то же время при применении риск-ориентированного подхода к внутреннему финансовому контролю содержание классификатора может стать основой при разработке системы рисков.

А. М. Петров и др. [10, с. 291] отмечают, что в настоящее время при реализации национальных проектов перед государством встает

широкий спектр задач в части обеспечения достойного уровня жизни населения и улучшения его благосостояния. Определяющее значение в успешной реализации федеральных проектов при этом имеет внедрение эффективной системы контроля, включая внутренний финансовый контроль.

Зарубежные авторы (например, Naya & Corderyb [16], Tuynov [17]) в своих исследованиях поднимают вопросы значимости внешнего и внутреннего аудита государственного сектора.

В рамках исследования вопросов классификации нарушений и недостатков А. Г. Самсонов [11, с. 2] пришел к выводу, что действующая система классификации нарушений не является совершенной и ей свойственны определенные недостатки, а большинство применяемых классификаторов нарушений бюджетного процесса требуют существенной актуализации и доработки.

Т. А. Пашкова [8, с. 217] считает, что развитие содержательного наполнения классификатора нарушений способствует автоматизации деятельности контрольно-счетных органов.

Вопросы цифровизации контроля становятся предметом дискуссии практикующих специалистов. Так, по мнению председателя Контрольно-счетной палаты Московской области В. В. Кролихина [5, с. 38], контроль должен становиться цифровым в эпоху цифровизации. Наличие единого справочника нарушений – классификатора является важным условием оцифровки.

Н. Н. Симко [12, с. 160] справедливо отмечает, что проверяющие при квалификации нарушений вынуждены основываться на содержании классификатора, что нарушает принцип независимости суждений. Автор обращает внимание на неизбежность стандартизации контроля в условиях цифровизации, в связи с этим необходимо изменение классификации нарушений.

Приведенные мнения авторов сконцентрированы в большей степени на осуществлении внешнего финансового контроля, однако, учитывая взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля, которая обуславливает ориентацию практической деятельности внутренних контролеров на опыт внешних контрольных органов, проведенный Т. В. Антиповой [1] обзор применим для внутреннего финансового контроля.

Целью настоящего исследования является развитие практических аспектов осуществле-

¹ Словари и энциклопедии. URL: <https://gufo.me/>

ния внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях в части идентификации, группировки и обобщения нарушений.

Реализация заявленной цели осуществляется посредством решения следующих задач:

- уточнить сущность категории «нарушение», определить основные характеристики идентификации нарушений и признаки, свидетельствующие о высокой вероятности их выявления;

- систематизировать имеющиеся подходы к классификации нарушений;

- выделить этапы разработки классификатора нарушений;

- разработать структуру классификатора нарушений, выявляемых при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении;

- предложить пути адаптации классификатора нарушений к практике деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности.

Методология исследования

При раскрытии методологических аспектов исследования важно уточнить сущность категории «нарушение».

Лексическое значение «нарушения» определено как результат действия, означающего «не соблюсти, преступить»². Соответственно, нарушение можно трактовать как несоблюдение установленных норм или правил, предусмотренных законодательными и иными нормативно-правовыми актами, а также локальными нормативными актами экономического субъекта.

В источниках литературы, раскрывающих применение классификаторов нарушений,

кроме термина «нарушение», употребляются также термины «несоответствие», «недостаток», «ошибка», «отклонение». Такое многообразие наименований создает их неоднозначное понимание в практической деятельности. Поэтому важно определить лексическое значение каждого из приведенных терминов и установить между ними взаимосвязь (табл. 1).

«Нарушение» и «несоответствие» могут трактоваться как синонимы. Однако сложившаяся практика контрольной деятельности указывает на то, что наиболее употребляемым понятием является «нарушение». Отклонение от установленных норм и ошибка являются причиной нарушения или несоответствия. Недостаток необязательно свидетельствует о наличии нарушения или несоответствия, означает менее критичное состояние объекта контроля и имеет менее серьезные последствия.

В. В. Омельченко в своем исследовании обращает внимание на необходимость определения основных понятий в классификаторе нарушений и употребляет наряду с термином «нарушение» термин «недостаток». По мнению исследователя, нарушение – невыполнение субъектом деятельности той или иной нормы законов или иных нормативных правовых актов, выявляемое при проведении внешнего государственного аудита (контроля). Финансовое нарушение автор определяет как невыполнение субъектом деятельности той или иной финансовой нормы законов или иных нормативных правовых актов, выявляемое при проведении внешнего государственного аудита (финансового аудита). Недостатком, с точки зрения В. В. Омельченко, является отсутствие достатка в выполнении субъектом деятель-

Т а б л и ц а 1

Лексическое значение понятий «нарушение», «несоответствие», «недостаток», «ошибка», «отклонение»³

Дефиниция	Источник
Нарушение – действие от глаголов «нарушить», «нарушать», которые означают не выполнить, не соблюсти что-либо	Толковый словарь Ожегова
Несоответствие – отсутствие соответствия между чем-либо	Толковый словарь Кузнецова
Недостаток – изъян, несовершенство, неправильность в чем-либо	Толковый словарь Ожегова
Ошибка – неправильность в действиях, мыслях	Толковый словарь Ожегова
Отклонение – несовпадение с чем-либо, отступление от чего-либо типичного, обычного	Толковый словарь Ефремовой

² Толковый словарь Д. Н. Ушакова. URL: <https://ushakovdictionary.ru/>

³ Словари и энциклопедии. URL: <https://gufo.me/>

ности той или иной нормы законов или иных нормативных правовых актов, выявляемое при проведении внешнего государственного аудита (контроля), а недостатком финансового характера – отсутствие достатка в выполнении субъектом деятельности той или иной нормы финансовых законов или иных нормативных правовых актов, выявляемое при проведении внешнего государственного аудита (финансового аудита) [7, с. 59–60].

Согласно подходу В. В. Омельченко, в целом нарушение представляет собой невыполнение той или иной нормы законов или иных нормативных правовых актов, а недостаток – недостаточное выполнение этих норм. Поддерживая позицию автора, отметим, что устранение недостатка желательно для совершенствования процессов деятельности объекта контроля, а устранение нарушения – обязательно, так как имеет последствия в виде применения мер ответственности. Также обратим внимание на то, что существенным недочетом определений В. В. Омельченко является несоответствие дефиниции содержанию дефиниции, так как в самом определении речь ведется о внешнем государственном аудите (контроле), а в наименовании термина это не указано.

Классификация с позиции философской трактовки определяется как особый случай применения логической операции деления объема понятия⁴. Такое деление способствует правильному пониманию сущностных характеристик классифицируемого понятия через выявление существенных сходств и различий. Классификация используется на регулярной основе как в научной, так и в практической деятельности и имеет познавательное значение. Для характеристики нарушений применяется классификация по различным признакам.

По мнению Т. В. Антиповой каждое бюджетное нарушение должно иметь измеряемую и доказываемую величину. При таком подходе нарушения бюджетного законодательства автором статьи разделены на формальные и существенные. Формальные нарушения – это нарушения подзаконных нормативных актов, не приводящие к финансовому ущербу бюджетной системе и за которые не предусматриваются санкции по действующему законодательству. Существенные нарушения – это

нарушения нормативно-правовых актов, приводящие к материальному ущербу бюджетной системе. [1, с. 51].

А. М. Петров при классификации возможных нарушений при расходовании средств на федеральные проекты предлагает выделять активное нарушение (нарушение расходования средств в крупных размерах или по целевым показателям, приводящее к угрозе невозможности реализации запланированных федеральных проектов или необходимости дополнительного расходования средств); латентное нарушение (нарушение расходования средств в малых размерах или по сопутствующим направлениям, необходимым для достижения целевых показателей, способное замедлять процесс реализации запланированных федеральных проектов, которое может быть обнаружено только при проведении целенаправленной проверки); первичное нарушение (нарушение, которое возникает в случае привлечения большого внимания либо выделения больших объемов финансирования на достижение определенных целевых показателей); сателлитное (нарушение, которое возникает при переключении внимания на достижение иных целевых показателей либо обусловлено им, сопровождаемое ослаблением контроля) [9, с. 226–227].

На наш взгляд, для характеристики выявленного нарушения наиболее обоснованной является классификация по двум классификационным признакам:

- по степени серьезности последствий (существенное и несущественное нарушение);
- по возможности устранения нарушения (устраняемые и неустраняемые нарушения).

Существенное нарушение – нарушение, которое оказывает значительное влияние на деятельность экономического субъекта.

Несущественное нарушение – нарушение, которое оказывает незначительное влияние на деятельность экономического субъекта.

Устранимое нарушение – нарушение, которое возможно устранить после его выявления с помощью различных способов, приемов, методов.

Неустраняемое нарушение – нарушение, которое невозможно устранить после его выявления. В том случае, если выявленное нарушение является неустраняемым, в рамках повторной проверки устанавливается, допускаются ли подобные нарушения в дальнейшем.

⁴ Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. М. : Республика, 2001.

Определение характеристик выявленного нарушения является предметом профессионального суждения внутреннего контролера.

Внешние контрольные органы применяют в своей практике классификаторы нарушений. Примерами таких классификаторов, размещенных в открытых источниках и касающихся деятельности бюджетных учреждений, являются:

- классификатор, применяемый Счетной палатой РФ (Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), одобренный Советом контрольно-счетных органов при Счетной палате Российской Федерации 17 декабря 2014 г., протокол № 2-СКСО (ред. от 22.12.2015);

- классификатор, применяемый Федеральным казначейством (Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере, утв. 19.12.2017).

Основными структурными элементами классификаторов нарушений являются:

- код нарушения (необходим для дальнейшей систематизации и обобщения нарушений);

- группировка нарушений по разделам (необходима для поддержания структуры, удобства восприятия и использования на практике);

- нарушаемая норма или правовое основание (необходимы для обоснованности нарушений, удобства актуализации);

- мера ответственности (необходима для обеспечения наказуемости нарушения, то есть неизбежных нежелательных последствий для нарушителя);

- единица измерения (необходима для установления возможности количественной или стоимостной оценки нарушения). Классификатор нарушений Федерального казначейства более подробный и имеет развернутую структуру по сравнению с классификатором Счетной палаты РФ. При разработке классификатора нарушений, выявляемых в ходе осуществления внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении сферы высшего образования, за основу взяты структура и содержание классификатора нарушений Федерального казначейства.

Процесс разработки классификатора нарушений при осуществлении внутреннего финансового контроля, ориентированного на риск, может быть разделен на следующие этапы:

- анализ возможности применения классификаторов нарушений внешних контрольных

органов;

- выявление и систематизация возможных рисков деятельности учреждения с учетом ее специфики;

- разработка структуры классификатора в соответствии со способом организации и осуществления внутреннего финансового контроля, потребностями практики, результатами предыдущего этапа;

- содержательное наполнение классификатора;

- раскрытие порядка его актуализации и применения в локальном нормативном акте о внутреннем финансовом контроле;

- включение классификатора нарушений в систему документационного обеспечения внутреннего финансового контроля.

Результаты исследования

При анализе возможности применения классификатора нарушений Федерального казначейства в процессе осуществления внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении сферы высшего образования выявлены некоторые недостатки:

- не все нарушения, представленные в классификаторе, относятся к деятельности бюджетных учреждений (например, нарушения, связанные с исполнением бюджетов, не имеют отношения к деятельности учреждений, не являющихся участниками бюджетного процесса);

- ссылки на неактуальные нормативные акты, так как классификатор утвержден 19 декабря 2017 г. (например, с 1 января 2018 г. уже начали применяться отдельные федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, соответственно содержание графы классификатора «Правовые основания квалификации нарушения (риска)» требует актуализации);

- в классификаторе имеются нарушения, дублирующие друг друга по своей сути (например, нарушение «03.01.01.02.06 Нарушение требований, предъявляемых к проведению инвентаризации активов и обязательств в случаях, сроках и порядке, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации» и нарушение «03.01.01.05.01 Нарушение требований, предъявляемых к проведению инвентаризации активов и обязательств, а также к перечню объектов, подлежащих инвентаризации определенным экономическим субъектом»);

– содержанием классификатора не предусмотрены нарушения порядка осуществления закупок товаров, работ услуг в соответствии с Федеральным законом № 223-ФЗ⁵; нарушения, отражающие специфику сферы деятельности учреждения; нарушения в области налогообложения.

– в классификаторе термины «нарушение» и «риск» являются взаимозаменяемыми, что, на наш взгляд, приводит к их смешению и вносит неопределенность в теоретическую базу контроля, так как риск не обязательно приводит к нарушению и однозначно не является самым нарушением.

Факты, приведенные выше, указывают на невозможность применения классификатора нарушений Федерального казначейства при осуществлении внутреннего финансового контроля без доработки и актуализации.

Ориентация на эффективную практику деятельности внешних контрольных органов при разработке классификатора нарушений, на наш взгляд, оправдана существующей взаимосвязью внешнего и внутреннего контроля. Несмотря на их существенные различия, они являются взаимозависимыми компонентами единой системы контроля. Во-первых, взаимодействие внешнего и внутреннего контроля исключает дублирование в контрольной деятельности. Во-вторых, при совпадении модели внешнего и внутреннего контроля существенно упрощается процесс взаимодействия при осуществлении внешних контрольных мероприятий, а также снижается нагрузка на бюджетное учреждение. В-третьих, анализ выполнения мероприятий по устранению нарушений и недостатков, выявленных внешними контрольными органами, осуществляемый в рамках внутреннего контроля, способствует росту эффективности внешнего контроля. В-четвертых, результаты внешнего контроля способствуют более эффективному риск-ориентированному планированию в рамках внутреннего контроля⁶.

Структура классификатора нарушений, применяемого при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном

учреждении высшего образования, представлена в табл. 2. При разработке структуры классификатора учитывалась система рисков деятельности бюджетного учреждения высшего образования. Предложенный нами в работе [13, с. 1402–1424] вариант целесообразно применять при организации и осуществлении внутреннего финансового контроля путем создания самостоятельного структурного подразделения или коллегиального органа, так как выбор таких способов указывает на значительные масштабы контрольной деятельности, а значит полезность применения классификатора нарушений может быть сопоставима с затратами на его разработку, актуализацию и применение.

Предложенный классификатор нарушений состоит из 12 групп нарушений и отличается включением в их состав следующих: групп «Нарушения при ведении налогового учета», «Нарушения при осуществлении образовательной деятельности», «Нарушение при осуществлении научной и инновационной деятельности». Также предлагается дополнить группу «Нарушения при осуществлении закупочной деятельности» нарушениями Федерального закона № 223-ФЗ⁷. Графа «Мера ответственности» предполагает указание ссылки на нормативно-правовой акт, устанавливающий административную или уголовную ответственность за допущенное нарушение.

Путем изменения отдельных групп нарушений классификатора и их содержания возможна адаптация к практике деятельности государственных (муниципальных) учреждений различных типов и сфер деятельности. Рассмотрим конкретные примеры. Группа «01 Нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности» для казенных учреждений должна содержать нарушения порядка ведения бюджетного учета, составления и представления бюджетной отчетности. Группа «02 Нарушения в сфере управления объектами государственной (муниципальной) собственности, закрепленными за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, хозяйственного ведения» может использоваться всеми типами государственных (муниципальных) учрежде-

⁵ О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶ Бюджетные учреждения : планирование, учет, анализ и контроль / под ред. Д. А. Ендовицкого. М. : КНОРУС, 2021. С. 1243–1244.

⁷ О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*Структура классификатора нарушений, применяемого
при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении*

Код нарушения		Описание нарушения	Нормативный акт, требования которого нарушены	Мера ответственности
Группа	Вид			
01	000	Нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности		
01	100			
01	101			
01	...			
02	000	Нарушения в сфере управления объектами государственной (муниципальной) собственности, закрепленными за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, хозяйственного ведения		
02	...			
03	000	Нарушения при планировании финансово-хозяйственной деятельности		
03	...			
04	000	Нарушения при использовании субсидий		
04	...			
05	000	Нарушения при выполнении государственных и муниципальных заданий		
05	...			
06	000	Нарушения требований к размещению информации и документов		
06	...			
07	000	Нарушения при осуществлении предпринимательской и иной приносящей доход деятельности		
07	...			
08	000	Нарушения при осуществлении закупочной деятельности		
08	...			
09	000	Нарушения при ведении налогового учета		
09	...			
10	000	Нарушения при управлении персоналом		
10	...			
11	000	Нарушения при осуществлении образовательной деятельности		
11	...			
12	000	Нарушение при осуществлении научной и инновационной деятельности		
12	...			

ний с учетом различий в порядке распоряжения имуществом. Группа «03 Нарушения при планировании финансово-хозяйственной деятельности» для казенных учреждений содержит нарушения порядка формирования и исполнения бюджетных смет. Группа «05 Нарушения при выполнении государственных и муниципальных заданий» актуальна для бюджетных и автономных учреждений, для казенных учреждений формирование государственного (муниципального) задания необязательно. В группе «07 Нарушения при осуществлении предпринимательской и иной приносящей доход деятельности» для казенных учреждений важно учесть, что доходы, полученные от приносящей доход

деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации. Группы «11 Нарушения при осуществлении образовательной деятельности» и «12 Нарушение при осуществлении научной и инновационной деятельности» отражают сферу деятельности учреждений высшего образования. В зависимости от структуры вуза могут выделяться также нарушения при осуществлении издательской деятельности, нарушения в области предоставления услуг общественного питания.

Основными характеристиками идентификации нарушения являются:

– ссылка на нарушаемую норму с указанием реквизитов нормативно-правового акта, ло-

кального нормативного акта учреждения или иного документа;

– доказательства нарушения, позволяющие однозначно определить виновное лицо;

– количественное выражение ущерба при наличии возможности произвести расчет;

– виновное должностное лицо, которое будет нести ответственность за допущенное нарушение и принимать меры по его устранению;

– последствия нарушения, которые выражаются в нанесении материального, финансового, репутационного ущерба.

Формулировка нарушения может иметь разную модальность. Одно и то же нарушение можно сформулировать по-разному, например: «перечень документов, подтверждающих поставку материалов, предоставлен с нарушением сроков, указанных в п. 8 Положения о закупке товаров, работ, услуг» или «нарушены сроки предоставления документов, указанные в п. 8 Положения о закупке товаров, работ, услуг». Модальность отрицания во втором варианте, на наш взгляд, наилучшим образом передает сущность самого нарушения, что на практике существенно упрощает восприятие больших объемов информации.

К числу признаков, свидетельствующих о высокой вероятности выявления нарушений, можно отнести:

– поведение должностного лица (реакция на вопросы и действия контролера);

– внесение исправлений в документ;

– наличие преднамеренных действий со стороны должностного лица по сокрытию признаков нарушения;

– наличие у должностного лица возможностей к совершению нарушения (например, в силу дистанционной работы, занимаемой должности работник может иметь больше возможностей обойти средства контроля);

– опыт взаимодействия контролера с должностным лицом;

– несовершенство содержания должностной инструкции (например, отсутствие необходимых должностных обязанностей при формальном подходе к составлению должностной инструкции);

– несовершенство правовой системы (в части регулирования направления деятельности учреждения, за которое отвечает должностное лицо. Например, при наличии «пробелов» в регулировании сферы деятельности принятие

решений становится предметом профессионального суждения должностного лица).

Нарушение является основанием для применения мер ответственности. Определение необходимого количества и качества доказательств, установление виновного должностного лица – вопросы, являющиеся предметом профессионального суждения внутреннего контролера, от которого зависит действенность контрольной деятельности. Все это подтверждает значимость высокого уровня квалификации специалистов по внутреннему контролю. Последствиями выявленного нарушения может быть применение мер ответственности к лицу, допустившему нарушение, устранение выявленного нарушения, бездействие должностных лиц и неустранение нарушения.

Установление должностного лица, ответственного за допущенное нарушение, является важным аспектом деятельности контролера. Одним из важных принципов внутреннего финансового контроля, на наш взгляд, является принцип доказательности, в соответствии с которым лицо, допустившее нарушение, считается невиновным, пока его вина не будет доказана субъектом контроля, бремя доказывания вины и опровержения доводов, приводимых в защиту должностного лица проверяемого структурного подразделения, лежит на стороне внутреннего контролера.

Стоит отметить, что внутренний контроль не имеет своей целью применение мер ответственности, он должен выполнять профилактическую функцию и способствовать недопущению повторных нарушений в дальнейшем. Заключительным этапом контрольного мероприятия является этап применения мер по предотвращению нарушений, который кроме планирования устранения нарушений включает формирование субъектом проверки рекомендаций по их устранению, которые доводятся до сведения должностных лиц, допустивших нарушения. К числу таких рекомендаций относятся:

1) обучение работников (прохождение курсов повышения квалификации и переподготовка кадров);

2) внесение изменений и дополнений в должностные инструкции работников, положение о структурном подразделении и другие документы, регламентирующие деятельность проверяемого подразделения;

3) формирование организационно-распорядительной документации (приказов,

распоряжений руководителя учреждения) в целях регламентации отдельных вопросов, предотвращающих появление нарушений в дальнейшем;

4) применение дисциплинарных мер к должностным лицам, допустившим грубые или повторные нарушения;

5) применение иных мер ответственности при наличии признаков различного рода преступлений.

Обсуждение результатов

Классификатор нарушений, созданный на основе применения лучших практик внешних контрольных органов, дает возможность не только структурировать возможные нарушения в бюджетном учреждении, связать их с рисками деятельности, но и позволяет обеспечить единый подход к систематизации нарушений во всех филиалах учреждения при наличии широкой разветвленной сети. Кроме того, благодаря единой систематизации нарушений становится возможным сопоставление данных о результатах внутреннего финансового контроля, на основании чего формируется необходимая информационная база для анализа эффективности деятельности внутренних контролеров. При использовании классификатора повышаются эффективность и оперативность внутреннего контроля, так как становится проще обобщить и структурировать информацию о результатах проверок, представить ее в наглядном виде субъекту управления.

К числу недостатков предложенной структуры классификатора можно отнести:

– необходимость регулярной актуализации в связи с указанием нормативных актов, требования которых нарушены, и мер ответственности;

– узкую направленность содержания классификатора, так как он ориентирован на практику деятельности бюджетных учреждений высшего образования;

– отсутствие подтвержденной эффективной практики применения.

В целях минимизации влияния указанных недостатков отметим, что актуализация классификатора несмотря на трудоемкость, повышает обоснованность выводов контролера.

Как справедливо отмечает Е. С. Литвинчук [16, с. 118], при применении риск-ориентированного подхода при планировании

и проведении контрольных мероприятий особую значимость приобретает актуализация классификатора нарушений, так как при предотвращении и минимизации рисков в первую очередь выявляются нарушения, за которые установлены меры ответственности нормативно-правовыми актами, которые, в свою очередь, часто меняются. Кроме того, на наш взгляд, по результатам контроля могут быть установлены значительные недостатки классификатора, устранение которых существенным образом повысит эффективность его применения. Таким недостатком может быть невозможность однозначно квалифицировать нарушение, если его можно отнести к нескольким пунктам классификатора. Также недостатком может быть отсутствие выявленного нарушения в классификаторе, неудобная в использовании структура. Вопросы качества данных классификаторов затрагиваются и в зарубежных исследованиях. Das et al. [15] установили, что несоответствия в исходных данных негативно влияют на эффективность использования классификатора.

Для расширения направленности классификатора нарушений выделены вариативные разделы, позволяющие адаптировать его структуру и содержание к практике деятельности учреждений различных типов и сфер деятельности.

Унификация процесса систематизации нарушений существенно упрощает процесс подведения итогов контрольной деятельности и повышает действенность внутреннего финансового контроля. Jonathan Bundy et al. [14] выдвинули гипотезу о том, что эффективность реагирования на нарушение зависит от характера этого нарушения и репутации лица, допустившего нарушение. Реакция на выявленное нарушение предполагает применение мер по предотвращению повторных нарушений. Стоит отметить, что специфика внутреннего финансового контроля в большей степени заключается в профилактике нарушений, а не в применении дисциплинарных мер.

Заключение

В рамках проведенного исследования сформулированы следующие выводы.

1. Определению сущности термина «нарушение» способствовало установление его взаимосвязи с терминами «несоответствие», «ошибка», «отклонение», «недостаток».

2. На основе анализа структуры и содержания классификаторов нарушений, применяемых внешними контрольными органами и размещенных в открытых источниках, выявлены имеющиеся недостатки и установлена невозможность их применения при осуществлении внутреннего финансового контроля без доработки и актуализации.

3. В результате доработки и актуализации классификатора нарушений Федерального казначейства с учетом специфики деятельности бюджетных учреждений высшего образования и практического опыта осуществления внутреннего финансового контроля разработана структура классификатора нарушений, применяемого при осуществлении внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении сферы высшего образования, который состоит из 12 групп нарушений и отличается включением в их состав следующих групп: «Нарушения при ведении налогового учета», «Нарушения при осуществлении образовательной деятельности», «Нарушение при осуществлении научной и инновационной деятельности». Группа «Нарушения при осуществлении закупочной деятельности» дополнена нарушениями Федерального

закона от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц».

4. В целях расширения направленности классификатора нарушений выделены вариативные группы нарушений, позволяющие адаптировать его структуру и содержание к практике деятельности учреждений различных типов и сфер деятельности.

5. Пониманию сущности нарушения способствовало выделение основных характеристик идентификации нарушения и признаков, свидетельствующих о высокой вероятности выявления нарушения.

6. Определены возможные последствия выявленного нарушения и меры ответственности, применяемые к виновному должностному лицу.

Результаты исследования служат основой для дальнейшей разработки практических аспектов осуществления внутреннего финансового контроля, ориентированного на риск.

Конфликт интересов

Автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Библиографический список

1. Антипова Т. В. Методические проблемы классификации финансовых нарушений органами государственного контроля // Вестник АКСОР. 2016. № 1 (37). С. 47–56.

2. Головин С. В. Ведомственный контроль финансово-хозяйственной деятельности государственных учреждений: практический опыт в сфере государственного здравоохранения и пути развития // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2021. № 4. С. 47–62. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3708>

3. Головин С. В., Луценко М. С., Шендрикова О. О. Вопросы организации комплаенс-контроля в условиях цифровой экономики // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2021. № 2. С. 15–26. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.2/3457>

4. Ендовицкий Д. А., Головин С. В., Спиридонова Н. Э. Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23, № 11. С. 1240–1252.

5. Кролихин В. В. Автоматизация повысит эффективность контроля // Финконтроль. 2020. № 1. С. 36–40.

6. Литвинчук Е. С. О практике применения классификатора нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля) // Вестник АКСОР. 2016. № 2 (38). С. 116–119.

7. Омельченко В. В. Проведение внешнего государственного финансового контроля: классификация нарушений, недостатков, угроз и рисков // Вестник АКСОР. 2016. № 1 (37). С. 57–65.

8. Пашкова Т. А. Автоматизация деятельности контрольно-счетных органов // Потенциал Российской экономики и инновационные пути его реализации : материалы междунар. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов : в 2 ч., Омск, 25 апреля 2019 г. / под ред. В. А. Ковалева, А. И. Ковалева, 2019. С. 214–217.

9. Петров А. М. Классификация возможных нарушений при расходовании средств на федеральные проекты // Экономические науки. 2021. № 9 (202). С. 226–231.

10. Петров А. М., Никифорова Е. В., Шнайдер О. В. Система внутреннего финансового контроля и ее возможности контроля финансовых нарушений в процессе расходования средств на федеральные проекты // Экономические науки. 2020. № 11 (192). С. 291–294.

11. Самсонов А. Г. О некоторых вопросах классификации нарушений и недостатков, выявляемых при осуществлении контроля деятельности организаций, находящихся в ведении Федеральной службы войск национальной гвардии РФ, и внутреннего финансового аудита // Вестник Евразийской науки. 2019. Т. 11, № 5. С. 1–10.
12. Симко Н. Н. Квалификация нарушений в финансово-бюджетной сфере: актуальные вопросы внутреннего государственного финансового контроля // Заметки ученого. 2021. № 3–2. С. 159–163.
13. Спиридонова Н. Э. Риски деятельности бюджетного учреждения высшего образования, определяющие методiku внутреннего финансового контроля // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24, № 12. С. 1402–1424.
14. Bundy J., Iqbal F., Pfarrer M. D. Reputations in flux: How a firm defends its multiple reputations in response to different violations // Strategic Management Journal. 2021. Vol. 42 (6). P. 1109–1138. DOI: 10.1002/smj.3276
15. Das S., Datta S., Bidyut B. Chaudhuri Handling data irregularities in classification: Foundations, trends, and future challenges // Pattern Recognition. 2018. Vol. 81. P. 674–693. DOI: 10.1016/j.patcog.2018.03.008
16. Haya D., Corderyb C. The value of public sector audit // Literature and history Journal of Accounting Literature. 2018. Vol. 40. P. 1–15.
17. Tuyinov B. Methods of supporting the internal audit in higher education institutions // International Finance and Accounting. 2018. Vol. 3, article 9.

Спиридонова Наталья Эдуардовна, преподаватель кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация
E-mail: spiridonova-econ@yandex.ru
ORCID ID: 0000-0003-4492-8524

Поступила в редакцию 31.01.2022
Подписана в печать 02.03.2022



Accounting, Statistics

Original article

UDC 657.6

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8325>

JEL: H83; M40

A classifier for violations detected during internal audits at state-funded higher education institutions

N. E. Spiridonova¹✉

¹ Voronezh State University, 1 University sq., 394018, Voronezh, Russian Federation

Subject. A classifier of violations is a tool used to standardise and improve audit activities and, thus, increase their efficiency. It allows structuring possible violations, connecting them with risks related to the activities of state-funded institutions, and providing a uniform approach to the systematisation of violations. Since internal audits in state-funded institutions are characterised by a lack of regulations and an absence of standard methods, there is a need to study issues related to their practical implementation. This proves the importance of the problem studied in the article.

Objectives. Developing a structure for the classifier of violations detected during internal audits at state-funded higher education institutions.

Methodology. The following methods were used to achieve the goals: analysis, grouping, comparison, and generalisation.

Results. The article proposes a structure for the classifier of violations detected during internal audits at state-funded higher education institutions. It establishes how the developed structure for the classifier of violations can be adapted to the activities of state (municipal) institutions of various types and spheres of activity. It determines the main characteristics which help record violations and signs indicating a high probability of their detection.

Results and discussion. A critical analysis of the results of the study was used to identify its main advantages and disadvantages. The ways of minimising the impact of the identified disadvantages were proposed.

Conclusions. The results of the study can be used by both scholars and practising specialists to develop and update classifiers for violations at state (municipal) institutions.

Key words: identification of violations, university, state (municipal) institutions.

Cite as: Spiridonova, N. E. (2022) A classifier for violations detected during internal audits at state-funded higher education institutions. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management. (2)*, 99–111. (In Russ., abstract in Eng.). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2022.2/8325>

Conflict of Interest

The authors declare the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

References

1. Antipova, T. V. (2016) [Methodological problems of classification of financial violations by state control bodies]. *Vestnik AKSOR*. 1 (37), 47–56. (In Russian)
2. Golovin, S. V. (2021) Institutional control of the financial and business operations of state institutions: practical data in the area of public healthcare and trends in its development. *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*.

- (4), 47–62. (In Russian). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.4/3708>
3. Golovin, S. V., Lutsenko, M. S. & Shendrikova, O. O. (2021) Organising compliance controls in the context of the digital economy. *Proceedings of Voronezh State University Series Economics and Management*. 2, 15–26. (In Russian). DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2021.2/3457>
4. Endovitsky, D. A., Golovin, S. V. & Spiridonova, N. E. (2020) The relationship between the systems of external and internal control of the activities of a budgetary institution. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 23 (11), 1240–1252. (In Russian)
5. Krolihin, V. V. (2020) [Automation will increase the efficiency of control]. *Finkontrol*. 1, 36–40. (In Russian)
6. Litvinchuk, E. S. (2016) [On the practice of using the classifier of violations detected during the external state audit (control)]. *Vestnik AKSOR*. 2 (38), 116–119. (In Russian)
7. Omelchenko, V. V. (2016) [Conducting external state financial control: classification of violations, shortcomings, threats and risks]. *Vestnik AKSOR*. 1 (37), 57–65. (In Russian)
8. Pashkova, T. A. (2019) [Automation of the activities of control and accounting bodies]. *Materialy mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii studentov i aspirantov: v 2 chastyah*. Pod redakciej V. A. Kovaleva, A. I. Kovaleva. 214–217. (In Russian)
9. Petrov, A. M. (2021) [Classification of possible violations when spending funds on federal projects]. *Ekonomicheskie nauki*. 9 (202), 226–231. (In Russian)
10. Petrov, A. M., Nikiforova, E. V. & Shnajder, O. V. (2020) The system of internal financial control and its possibilities of control of financial disorders in the process of expending funds on Federal projects. *Ekonomicheskie nauki*. 11 (192), 291–294. (In Russian). DOI: 10.14451/1.192.291
11. Samsonov, A. G. (2019) About some questions of classification of the violations and shortcomings revealed in the course of implementation of financial control in federal service of troops of national guard. *Vestnik Evrazijskoj nauki*. 11 (5), 1–10. (In Russian)
12. Simko, N. N. (2021) [Qualification of violations in the financial and budgetary sphere: topical issues of internal state financial control]. *Zametki uchenogo*. 3–2, 159–163. (In Russian)
13. Spiridonova, N. E. (2021) Risks of the activities of a state-funded institution of higher education determining the methodology of internal financial control. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 24 (12), 1402–1424. (In Russian). DOI: 10.24891/ia.24.12.1402
14. Bundy, J., Iqbal, F., & Pfarrer, M. D. (2021) Reputations in flux: How a firm defends its multiple reputations in response to different violations. *Strategic Management Journal*. 42 (6), 1109–1138. DOI: 10.1002/smj.3276
15. Das, S., Datta, S. & Bidyut, B. (2018) Chaudhuri Handling data irregularities in classification: Foundations, trends, and future challenges. *Pattern Recognition*. 81, 674–693. DOI: 10.1016/j.patcog.2018.03.008
16. Haya, D. & Corderby, C. (2018) The value of public sector audit. *Literature and history Journal of Accounting Literature*. 40, 1–15.
17. Tuyinov, B. (2018) Methods of supporting the internal audit in higher education institutions. *International Finance and Accounting*. 3, 9.

Natalia E. Spiridonova, Assist. Prof., Department of the Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation

E-mail: spiridonova-econ@yandex.ru

ORCID ID: 0000-0003-4492-8524

Received 31.01.2022

Accepted 02.03.2022