

УДК 341.233.111

---

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

---

**Бахтурина Юлия Игоревна**, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: jbakht@mail.ru

*Цель:* выявить направления развития нормативно-правового обеспечения внутреннего финансового контроля организаций государственного сектора. *Обсуждение:* обоснование направлений развития нормативно-правового обеспечения внутреннего финансового контроля организаций государственного сектора осуществляется на основе обобщения и критической оценки отдельных положений, а также группировки его элементов, позволяющей аргументировать авторскую позицию. *Результаты:* определены направления развития нормативно-правового обеспечения внутреннего финансового контроля организаций государственного сектора на основе обзора актуальных вопросов в широко известных публикациях отечественных авторов; выявлены основные причины недостаточной разработанности его теоретических и организационно-методических положений; использован авторский подход к исследованию нормативно-правового обеспечения внутреннего финансового контроля на основе группировки его элементов.

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль, организации государственного сектора, нормативно-правовое обеспечение, объекты внутреннего финансового контроля.

**DOI:** 10.17308/meps.2016.4/1422

### **Введение**

В кризисных условиях экономики одним из ключевых вопросов системы управления экономических субъектов является организация эффективного внутреннего контроля. Для организаций государственного сектора решение проблем внутреннего финансового контроля (ВФК) во многом зависит от качества нормативно-правовой базы его регулирования, исследованию которой посвящены работы отечественных ученых и практиков. Однако в отношении ее в настоящее время все еще остается ряд дискус-

сионных положений теоретического, организационного и методического характера, нуждающихся в глубоком исследовании и разработке. Нельзя признать исчерпывающими обзор широко известных публикаций отечественных ученых, практиков и выявление наиболее актуальных вопросов ВФК. Однозначно не определены основные причины недостаточной разработанности его теоретических и организационно-методических положений. Традиционный подход к исследованию нормативно-правового обеспечения ВФК по уровням документов не дает полного представления о причинах возникновения сложностей их применения в практической деятельности учреждений. Отсутствует единство взглядов о направлениях развития нормативно-правовой базы ВФК организаций государственного сектора. Все это во многом определяет тот факт, что учреждения, деятельность которых определяет эффективность и результативность использования бюджетных средств, могут сталкиваться с проблемами организации и ведения ВФК, подвергая риску целевую направленность и полноту расходования бюджетных средств, а также качество бюджетного процесса.

### **Методология исследования**

Организация эффективного внутреннего контроля – один из ключевых вопросов системы управления экономических субъектов, актуальность которого не вызывает сомнений, особенно в кризисных условиях экономики. Для организаций государственного сектора решение проблем внутреннего финансового контроля во многом зависит от качества нормативно-правовой базы его регулирования. Однако в отношении ее в настоящее время все еще остается ряд дискуссионных положений теоретического, организационного и методического характера, нуждающихся в глубоком исследовании и разработке. Вкладом в развитие нормативно-правовой базы ВФК может являться:

- обзор широко известных публикаций отечественных ученых, практиков и выявление наиболее актуальных вопросов;
- определение основных причин недостаточной разработанности теоретических и организационно-методических положений ВФК;
- исследование состава нормативно-правовых актов, регулирующих ВФК организаций государственного сектора по группам: положения которых наиболее часто цитируются; ведомственные нормативные акты; документы регионального и муниципального уровня; нормативно-правовые акты, которые почти не приводятся при освещении вопросов ВФК, но которые являются основополагающими на уровне конкретных учреждений;
- выявление направлений развития нормативно-правовой базы ВФК организаций государственного сектора.

Обзор широко известных публикаций ученых и практиков за последние несколько лет позволяет определить наиболее актуальные вопросы ВФК: ВФК как направление совершенствования системы финансового кон-

троля; оценка его эффективности; реализация полномочий по ВФК в условиях автоматизации процесса; взаимодействие органов государственного (муниципального) финансового контроля и субъектов внутреннего финансового контроля; формирования системы ВФК в различных организациях государственного сектора (Ю.А. Васильев, М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, Е.В. Зенцова, В.В. Сорокин, М.Ю. Иванов, З.А. Кокаев, Т.Ю. Фокина, А. Павелин, др.) [6, 7, 11, 13, 14, 15]. Положения нормативно-правовых актов, регулирующих ВФК, приводятся, как правило, в ограниченном составе, что не способствует их должной оценке. Н.И. Даниленко справедливо отмечает, что в документах, разработанных разными органами государственного (муниципального) финансового контроля, нет системной взаимосвязи, что затрудняет сопоставимость контрольной работы и ее оценку. [2, с.21] Обращается внимание на отсутствие в Российской Федерации упорядоченной, внутренне непротиворечивой системы правового регулирования муниципального финансового контроля [16]. Ряд авторов обосновывают необходимость принятия Федерального закона «О государственном и муниципальном финансовом контроле» [1, 3, 9, 10].

Обозначим отдельные причины недостаточной разработанности теоретических и организационно-методических положений ВФК:

- терминологические неточности в нормативно-правовых актах;
- недостаточность адаптированных методик;
- неполная вовлеченность организаций государственного сектора в практику ВФК.

Прежде всего, само понимание ВФК не учитывает сложившегося представления о его видах. В работе Т.А. Пожидаевой обоснованы принципиальные особенности содержания и организации внешнего (финансового) контроля, подвидом которого является реализуемый в рамках государственного сектора органами государственного управления за деятельностью подведомственных им организаций и учреждений ведомственный контроль, и внутрихозяйственного (управленческого) контроля [12]. Это мнение разделяют и многие другие ученые. О.И. Карепина, С.Н. Меликсетян, исследуя проблемы внешнего и внутреннего государственного финансового контроля с позиции системного подхода, придерживаются также академических понятий внутриведомственного и внутрихозяйственного государственного финансового контроля. [8] Однако, согласно Постановлению Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (в ред. 14.04.2015) в понятии ВФК, отождествляется ведомственный контроль и внутрихозяйственный контроль. Так, в п. 2 и п. 3 этого документа определено, что ВФК осуществляется руководителями (их заместителями), иными должностными лицами главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств за соблюдением этим главным администратором бюджетных средств, подведомственными ему администраторами бюджетных средств и получателями бюджетных средств соответствующих нормативно-правовых актов в

области бюджетного регулирования, экономности и результативности использования бюджетных средств. И определено, что ВФК осуществляется в структурных подразделениях главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств и получателя средств бюджета. Конечно, с одной стороны, необходимо привести систему государственного и муниципального финансового контроля в соответствие с принципами и стандартами Международной организации высших органов финансового контроля (International Organisation of Supreme Audit Institutions) (ИНТОСАИ/INTOSAI). Но, с другой стороны, ошибочно игнорировать лучшие отечественные научно-методические разработки и практику контроля. На наш взгляд, следует учитывать и то, что ВФК организаций государственного сектора имеет ряд отличий от ВФК корпораций (субъекты, объекты контроля, ответственность субъектов и подконтрольных лиц по его результатам и др.). С этой точки зрения может быть полезным обращение к работам В.Н. Жукова по исследованию развития ВФК корпораций, как части системы управления их финансами с позиций различных экономических теорий [4, 5], а также работ других видных ученых и практиков. И.Г. Гараев, проводя анализ действующего законодательства, приходит к обоснованному выводу о необходимости: 1) законодательного закрепления определений понятий «финансовый контроль», «надзор», «ревизии», «комплексные ревизии», «проверки» и др., определения принципов, видов и форм финансового контроля, а также его системы; 2) иерархии органов финансового контроля и о принципах их взаимодействия и координации [1].

В качестве других оснований для обоснования положения о терминологических неточностях в нормативно-правовых актах приведем следующее. Согласно п. 10 Постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (в ред. 14.04.2015) предмет ВФК отождествляется с объектом. В Методических рекомендациях по осуществлению ВФК, утвержденных Письмом Минфина РФ от 19.01.2015 № 02-11-05/932 в п. 15, проверка отождествляется с ревизией; характеристика уровня риска в п.30 именуется «умеренный», а в п. 32 – «средний»; из содержания п. 40 следует, что документарная проверка включает фактическую проверку. Кроме этого, в задачи ВФК не включена одна из основных – установление экономической целесообразности, которая наряду с проверкой законности, достоверности фактов хозяйственной жизни, сохранности имущества, характеризует направленность контроля, отличающую его от других видов практической деятельности. Внутренние бюджетные процедуры, в отношении которых осуществляется ВФК, не дают полного представления о его объектах. Во всех нормативно-правовых актах, исследуемых в настоящей статье, в объекты ВФК не включены финансовые результаты деятельности организаций государственного сектора. Приведенные положения могут свидетельствовать о том, что при разработке нормативно-правовых актов недостаточно используются имеющиеся разработки теоретического, организационно-методического характера ведущих научных школ страны в области контроля, включая школу про-

фессора Воронежского государственного университета Л.Т. Гиляровской.

В поддержку тезиса о недостатке адаптированных методик ВФК сошлемся на результаты анализа, приведенные М.Ю. Ивановым и З.А. Кокаевым, которые свидетельствуют, что в 2014 году 74% главных администраторов средств федерального бюджета отмечали острую потребность в нормативно-правовых актах, устанавливающих порядок ВФК. [7]

Нехватка адаптированных методик, а также недостаточное их качество обуславливает неполную вовлеченность организаций государственного сектора в практику ВФК. Общение с представителями различных организаций государственного сектора Воронежской области – слушателями курсов повышения квалификации Учебно-методического центра Воронежского государственного университета по программам в области бюджетного учета и отчетности, позволяет установить, что разработка положения ВФК в рамках формирования учетной политики и его внедрение в практику учреждений является одним из наиболее актуальных вопросов.

Приведем состав нормативно-правовых актов, регулирующих ВФК организаций государственного сектора, по группам: положения которых наиболее часто цитируются; ведомственные нормативные акты; документы регионального и муниципального уровня; нормативно-правовые акты, которые почти не приводятся при освещении вопросов ВФК, но которые являются основополагающими на уровне конкретных учреждений. Наиболее часто в широко доступных исследованиях ученых и практиков приводятся ссылки на положения:

1) Бюджетного кодекса РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ, которым редакцией от 23.07.2013 введена ст. 160.2-1 Бюджетные полномочия по осуществлению ВФК и внутреннего финансового аудита (ВФА);

2) Постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (в ред. 14.04.2015), устанавливающего порядок осуществления ВФК и внутреннего финансового аудита (ВФА);

3) Письма Минфина РФ от 19.01.2015 № 02-11-05/932 о Методических рекомендациях по осуществлению ВФК и ВФА.

В 2015 году различные министерства приступили к утверждению ведомственных нормативных документов в области ВФК (Приказ Минфина РФ от 25.02.2015 № 30н, Приказ Рособнадзора от 10.04.2015 № 499 и др.), положения которых во многом согласуются с нормами приведенных выше актов.

Документами регионального и муниципального уровня Воронежской области и городского округа город Воронеж по вопросам регулирования ВФК в настоящее время являются: Постановление Правительства Воронежской области от 30.02.2014 № 1227; Приказ Департамента финансов Воронежской области от 07.10.2015 № 132«о/н»; Постановление администрации городского округа город Воронеж от 30.12.2014 № 2683.

Следует привести также нормативно-правовые акты, положения ко-

торых недостаточно освещены для решения вопросов ВФК, но которые являются основополагающими на уровне конкретных учреждений. Речь идет о Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете», статьей 19 «Внутренний контроль» которого установлена обязанность всех экономических субъектов, включая организации государственного сектора, осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни. Следующим таким документом является Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 06.08.2015) «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». Согласно п. 6 о том, что «...актами субъекта учета, устанавливающими в целях организации и ведения бухгалтерского учета учетную политику субъекта учета, утверждаются: ... порядок организации и обеспечения (осуществления) субъектом учета внутреннего финансового контроля» необходимо разработать положение и осуществлять ВФК во всех типах учреждений (казенных, бюджетных, автономных). Из требования п. 3 о том, что «...к бухгалтерскому учету принимаются первичные учетные документы, поступившие по результатам внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета...» следует необходимость осуществления текущего контроля. Положения п. 4 о том, что «...субъект учета обеспечивает: ...предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности для осуществления ими полномочий по внутреннему и внешнему финансовому контролю за соблюдением законодательства РФ при осуществлении... фактов хозяйственной жизни и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами», а также п. 332 о том, что «учреждения вправе вводить дополнительные забалансовые счета для сбора информации в целях обеспечения... внутреннего контроля за сохранностью имущества, выданного в пользование» обосновывают необходимость уточнения и расширения объектов ВФК.

Акцентируем еще раз, что на уровне экономического субъекта применяется учетная политика с утвержденным порядком организации и обеспечения ВФК. Формирование этого важного элемента учетной политики и его реализация сопряжено с отдельными трудностями (расчет и оценка рисков, разработка и ведение регистров ВФК, разработка должностных обязанностей и обучение сотрудников, а также регламента взаимодействия структурных подразделений учреждения, др.). При этом следует учитывать, что государственный и муниципальный контроль в условиях перехода к программно-целевому бюджетированию осуществляется на всем жизненном цикле [16, с. 29]. Это положение может быть использовано

для формирования матрицы ВФК организации государственного сектора.

Таким образом, развитие нормативно-правового обеспечения ВФК организаций государственного сектора можно представить по следующим позициям. В целях единообразного толкования норм правовых актов, повышения качества и результативности ВФК необходимо уточнить используемые понятия, термины, методические подходы, отдельные элементы методик. Для обеспечения комплексного подхода к ВФК в условиях применения автоматизированных информационных систем следует расширить перечень объектов и уточнить формы ВФК.

### **Заключение**

В настоящей работе осуществлен анализ дискуссионных положений нормативно-правового обеспечения ВФК организаций государственного сектора для обоснования направлений его развития.

Выявлены наиболее актуальные вопросы ВФК на основе обзора широко известных публикаций отечественных авторов;

определены основные причины недостаточной разработанности его теоретических и организационно-методических положений: терминологические неточности в нормативно-правовых актах, недостаточность адаптированных методик, неполная вовлеченность организаций государственного сектора в практику внутреннего финансового контроля;

использован авторский подход к исследованию нормативно-правового обеспечения внутреннего финансового контроля на основе следующей группировки его элементов: документы, положения которых наиболее часто цитируются; ведомственные нормативные акты; документы регионального и муниципального уровня; нормативно-правовые акты, которые почти не приводятся при освещении вопросов ВФК, но являющиеся основополагающими на уровне конкретных учреждений.

Сделан вывод о том, что развитие нормативно-правового обеспечения ВФК организаций государственного сектора целесообразно осуществлять по следующим направлениям: уточнение используемых понятий, терминов, методических подходов, отдельных элементов методик; расширение перечня объектов по уточненным формам ВФК. Практическое использование результатов исследования может во многом способствовать единообразному толкованию норм правовых актов, повышению качества и результативности ВФК, обеспечению комплексного подхода к его проведению в условиях применения автоматизированных информационных систем.

### **Список источников**

1. Гараев И.Г. Правовое обеспечение государственного финансового контроля в современной России // *Финансовое право*, 2008, по. 3, с. 2-4.

2. Даниленко Н.И. Совершенствование механизма контрольных мероприятий в государственном секторе экономики //

*Международный бухгалтерский учет*, 2014, по. 25, с. 20-36.

3. Даниленко Н.И. Концептуальные подходы к созданию единой системы государственного и муниципального финансового контроля // *Международный бухгалтерский учет*, 2012, по. 15, с. 34-39.

4. Жуков В.Н. Экономические теории, определяющие контур развития внутреннего финансового контроля // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, 2014, no. 42, с. 36-47.
5. Зенцова Е.В. Реализация полномочий по внутреннему финконтролю // *Бюджет*, 2015, no. 10, с. 38-39.
6. Иванов М.Ю., Кокаев З.А. Особенности осуществления внутреннего финансового контроля и аудита // *Бюджет*, 2015, no. 6, с. 36-39.
7. Карепина О.И., Меликсетян С.Н. Развитие государственного финансового контроля в системе высших учебных заведений // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*, 2015, no. 29, с. 29-42.
8. Конюхова Т.В. К вопросу о концепции проекта Федерального закона «О финансовом контроле» // *Журнал российского права*, 2006, no. 6, с. 16.
9. Овсянников Л.Н. Экономическая необходимость закона о государственном финансовом контроле // *Финансы*, 2007, no. 6, с. 49.
10. Павелин А. О рекомендациях Минфина по организации и проведению внутреннего финансового аудита // *Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений*, 2015, no. 3, с. 10-22.
11. Пожидаева Т.А. Сравнительная характеристика внешнего (финансового) и внутривозрастного контроля за деятельностью организации // *Международный бухгалтерский учет*, 2012, no. 15, с. 40-49.
12. Васильев Ю.А. *Ревизии и проверки государственных (муниципальных) учреждений*. Москва, БиТуби, 2013.
13. Сорокин В.В. Внутренний финансовый контроль и аудит. Региональный опыт // *Бюджет*, 2015, no. 9, с. 84-85.
14. Фокина Т.Ю. Первостепенная задача/выявить риск // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет*, 2015, no. 9, с. 52-59.
15. Хромов Е.Н., Чирков Д.А. Муниципальный финансовый контроль: проблемы реализации и перспективы развития // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*, 2015, no. 10, с. 25-29.
16. Чулков А.С. Государственный и муниципальный контроль в условиях перехода к программно-целевому бюджетированию // *Финансы и кредит*, 2015, no. 17, с. 29-34.

---

# REGULATORY FRAMEWORK OF THE INTERNAL FINANCIAL CONTROL OF PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS

---

**Bakhturina Yulia Igorevna**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394018;

e-mail: jbakht@mail.ru

*Purpose:* to identify the direction of development of regulatory framework of the internal financial control of public sector organizations. *Discussion:* substantiation of directions of development of the regulatory framework of the internal financial control of public sector organizations is based on the synthesis and critical assessment of individual provisions, as well as groups of elements allowing substantiate the author's position. *Results:* determined the direction of development of normative and legal support of internal financial control of public sector organizations based on a review of topical issues in well-known publications of Russian authors; identified the main causes of inadequate development of its theoretical and organizational and methodological provisions; the author's approach was used to the study of regulatory framework of the internal financial controls based on groups of elements.

**Keywords:** internal financial control, public sector organizations, regulatory support, the objects of internal financial control.

## References

1. Garaev I.G. Pravovoe obespechenie gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v sovremennoi Rossii. *Finansovoe pravo*, 2008, no. 3, pp. 2-4. (In Russ.)
2. Danilenko N.I. Sovershenstvovanie mekhanizma kontrol'nykh meropriatii v gosudarstvennom sektore ekonomiki. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2014, no. 25, pp. 20-36. (In Russ.)
3. Danilenko N.I. Kontseptual'nye podkhody k sozdaniiu edinnoi sistemy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontrolya. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2012, no. 15, pp. 34-39. (In Russ.)
4. Zhukov V.N. Ekonomicheskie teorii, opredeliaiushchie kontur razvitiia vnutrennego finansovogo kontrolya. *Finansovaia analitika: problemy i resheniia*, 2014, no. 42, pp. 36-47. (In Russ.)
5. Zentsova E.V. *Realizatsiia polnomochii po vnutrennemu finkontroliu*. Biudzheth, 2015, no. 10. pp. 38-39. (In Russ.)
6. Ivanov M.Iu., Kokaev Z.A. *Osobennosti osushchestvleniia vnutrennego finansovogo kontrolya i audita*. Biudzheth, 2015, no. 6, pp. 36-39. (In Russ.)
7. Karepina O.I., Meliksetian S.N. Razvitie gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v sisteme vysshikh uchebnykh zavedenii. *Finansovaia analitika: problemy i resheniia*, 2015, no. 29, pp. 29-42. (In Russ.)
8. Koniukhova T.V. K voprosu o kontseptsii proekta Federal'nogo zakona «O finansovom kontrole». *Zhurnal rossiiskogo prava*, 2006, no. 6, pp. 16. (In Russ.)
9. Ovsiannikov L.N. Ekonomicheskaia neobkhodimost' zakona o gosudarstvennom finansovom kontrole. *Finansy*, 2007, no. 6, pp. 49. (In Russ.)
10. Pavelin A. O rekomendatsiakh Minfina po organizatsii i provedeniiu vnutrennego finansovogo audita. *Revizii i proverki fi-*

*nansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii*, 2015, no. 3, pp. 10-22. (In Russ.)

11. Pozhidaeva T.A. Sravnitel'naia kharakteristika vneshnego (finansovogo) i vnutrikhoziaistvennogo kontrolya za deiatel'nost'iu organizatsii. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2012, no. 15, pp. 40-49. (In Russ.)

12. Vasil'ev Iu.A. *Revizii i proverki gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii*. Moscow, BiTuBi, 2013. (In Russ.)

13. Sorokin V.V. *Vnutrennii finansovyi kontrol' i audit. Regional'nyi opyt*. Biudzhets, 2015, no. 9, pp. 84-85. (In Russ.)

14. Fokina T.Iu. Pervostepennaia zadacha-vyiavit' risk. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet*, 2015, no. 9, pp. 52-59. (In Russ.)

15. Khromov E.N., Chirkov D.A. Munitsipal'nyi finansovyi kontrol': problemy realizatsii i perspektivy razvitiia. *Bukhgalterskii uchet v biudzhetsnykh i nekommercheskikh organizatsiiakh*, 2015, no. 10, pp. 25-29. (In Russ.)

16. Chulkov A.S. Gosudarstvennyi i munitsipal'nyi kontrol' v usloviakh perekhoda k programmno-tselevomu biudzhetrovaniu. *Finansy i kredit*, 2015, no. 17, pp. 29-34. (In Russ.)