

ВЗАИМОСВЯЗЬ СИСТЕМ ВНЕШНЕГО И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Дмитрий Александрович ЕНДОВИЦКИЙ ^{a,*},
Сергей Владимирович ГОЛОВИН ^b,
Наталья Эдуардовна СПИРИДОНОВА ^c

^a доктор экономических наук, профессор, ректор,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
rector@vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0030-0252>
SPIN-код: 5175-7337

^b кандидат технических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
golovin@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>
SPIN-код: 4523-7850

^c аспирантка кафедры экономического анализа и аудита,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
spiridonova@vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4492-8524>
SPIN-код: 7704-1025

* Ответственный автор

История статьи:

Reg. № 592/2020
Получена 19.10.2020
Получена в
доработанном виде
26.10.2020
Одобрена 30.10.2020
Доступна онлайн
13.11.2020

УДК 657.6

JEL: H83, M42

Аннотация

Предмет. Сектор государственных учреждений, осуществляющих деятельность в большей степени за счет бюджетных средств, подвергается высокому риску их нецелевого и неэффективного использования, в связи с чем актуальны вопросы результативности внешнего и внутреннего контроля деятельности таких учреждений. Рассматривая внешний и внутренний контроль как компоненты единой системы контроля, следует уделить особое внимание направлениям их взаимодействия. Предметом исследования является взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетных учреждений.

Цели. Исследование взаимосвязи систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения.

Методология. В процессе исследования использовались методы анализа, группировки, сравнения, обобщения.

Результаты. Определено содержание понятий «внешний контроль бюджетного учреждения» и «внутренний контроль бюджетного учреждения». Дана сравнительная характеристика внешнего и внутреннего контроля, выявлены общие черты и принципиальные отличия, сформирована база сравнения. Приведена структурированная система внешнего контроля в Российской

Ключевые слова: внешний контроль, государственный контроль, ведомственный контроль, внутренний контроль, риск-ориентированный подход, финансово-хозяйственная деятельность, бюджетные учреждения

Федерации. Выявлена взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля как элементов единой системы контроля.

Выводы. Во-первых, взаимодействие внешнего и внутреннего контроля исключает дублирование в контрольной деятельности. Во-вторых, при организации внутреннего контроля важно опираться на практику контрольной деятельности как органов, наделенных полномочиями государственного контроля, так и органов, осуществляющих полномочия учредителя, в отношении подведомственных учреждений. В-третьих, анализ выполнения мероприятий по устранению нарушений, 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 контроля.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: 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. <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>

Полноценная и качественная реализация контрольной функции является необходимым условием эффективного государственного управления [1]. Высшим органом внешнего государственного финансового контроля в нашей стране является Счетная палата Российской Федерации. Рассмотрим отдельные результаты ее деятельности за 2019 г. За отчетный период выявлено 4 443 различных нарушений и недостатков при поступлении и использовании средств бюджетной системы на сумму 884,6 млрд руб.¹. Наибольшая сумма нарушений выявлена при проверке порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности – 316,1 млрд руб., что составляет 36% от общей суммы выявленных нарушений. Из них грубые нарушения правил финансовой отчетности (то есть искажение указанной суммы в любой строке более чем на 10%) составляют 292 млрд руб. Ошибки, допущенные в финансовой отчетности в результате некорректной инвентаризации, – 17 млрд руб., негрубые ошибки – 6 млрд руб. Такая динамика говорит о недостаточно эффективном управлении бюджетными средствами, выделенными на достижение государственных целей. Доля нарушений, выявленных при проверке порядка осуществления государственных (муниципальных) закупок, составила 27% или 237,3 млрд руб. При анализе и контроле формирования и исполнения бюджета выявлены нарушения на сумму 217,5 млрд руб. (25% от общей суммы).

¹ Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2019 году.
URL: <https://ach.gov.ru/reports/10114>

В результате возбуждено 52 дела об административных нарушениях и 25 уголовных дел; привлечено к ответственности 40 должностных и юридических лиц. Кроме того, выявлено нецелевое использование денежных средств на сумму 294,2 млн руб., в большинстве случаев это связано с использованием субсидий на выполнение государственного задания в бюджетных учреждениях. Масштаб убытков, приходящихся на бюджеты различных уровней, приводит к необходимости организации более совершенных систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетных учреждений [2].

На эффективность внешнего и внутреннего контроля как компонентов единой системы контроля непосредственное влияние оказывает степень их взаимосвязи. Исследованию вопросов взаимодействия внешнего и внутреннего контроля посвящены работы В.И. Бобошко [3], Е.В. Бергаль [4], Р.П. Булыги [5], В.А. Двуреченских [6], С.В. Степашина [7] и других отечественных ученых [8–12].

Анализ исследовательской активности указывает на недостаточность работ, раскрывающих представленную проблематику, в последние годы. В современных условиях, когда система контроля и надзора в Российской Федерации претерпевает существенные изменения, возникает потребность в новых исследованиях вопросов взаимодействия внешнего и внутреннего контроля.

Деление контроля на внешний и внутренний основано на включенности субъекта контроля в систему деятельности бюджетного учреждения. Каждому виду контроля соответствуют определенные субъекты, проводящие проверку, субъекты, в интересах которых осуществляется проверка, цели проверки, а также форма представления результатов проверки². Специфика осуществления каждого из видов контроля формирует их принципиальные отличия.

Внешний контроль бюджетного учреждения – это процесс, осуществляемый контрольными органами, которые не входят в систему бюджетного учреждения, в целях обеспечения соблюдения требований нормативных правовых актов, сохранности государственного имущества, целевого расходования средств бюджета. Система внешнего контроля в Российской Федерации представлена на *рис. 1*.

² Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: учеб. пособие / под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. С. 63.

Внутренний контроль бюджетного учреждения представляет собой самостоятельный процесс деятельности внутри бюджетного учреждения, который направлен на обеспечение достаточной уверенности в том, что учреждение обеспечивает соблюдение требований нормативных правовых актов, эффективность и результативность своей деятельности (достижение финансовых и операционных показателей), сохранность активов, достоверность и своевременность представляемой отчетности. При применении риск-ориентированного подхода к внутреннему контролю становятся необходимыми выявление, оценка и предотвращение рисков деятельности учреждения.

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего контроля представлена в *табл. 1*. Несмотря на существенные различия внешнего и внутреннего контроля, они являются взаимозависимыми компонентами единой системы контроля. В связи с этим представляется возможным определить основные направления взаимодействия внутреннего и внешнего контроля.

Во-первых, взаимодействие внешнего и внутреннего контроля исключает дублирование в контрольной деятельности. Сама по себе система внутреннего контроля – это адаптивная система. Она практически непрерывна и самообучаема, а также ориентирована в первую очередь на действующую нормативную базу. Разработка внутренних процедур контроля на предварительном и текущих этапах осуществления финансово-хозяйственной деятельности снижает вероятность возникновения ошибок. Именно поэтому риск-ориентированный подход в настоящее время наиболее востребован.

Во-вторых, при организации внутреннего контроля важно опираться на практику контрольной деятельности органов, осуществляющих полномочия учредителя, в отношении подведомственных учреждений, так как при совпадении модели контроля существенно упрощается процесс взаимодействия с учредителем при осуществлении ведомственного контроля, а также снижается нагрузка на бюджетное учреждение [13, с. 550]. В условиях применения риск-ориентированного подхода органы внешнего и внутреннего контроля должны применять идентичные методики оценки рисков.

В-третьих, анализ выполнения мероприятий по устранению нарушений и недостатков, выявленных внешними контрольными органами, осуществляемый в рамках внутреннего контроля, способствует росту эффективности внешнего контроля. Для бюджетного учреждения такая

проверка позволяет снизить риск применения мер ответственности к учреждению со стороны внешних контрольных органов в результате неэффективной работы структурных подразделений учреждения по устранению нарушений.

В-четвертых, результаты внешнего контроля способствуют более эффективному риск-ориентированному планированию в рамках внутреннего контроля, так как анализ публичных отчетов контрольных органов позволяет выявить наиболее рискованные области в деятельности бюджетных учреждений и дает возможность строить контрольную деятельность с учетом практики внешних органов. Для этого полезно изучение материалов Портала государственного и муниципального финансового аудита, который является единой информационной системой, аккумулирующей возможности учета и получения информации о деятельности органов государственного (муниципального) финансового аудита (контроля), количество которых в настоящее время составляет более 2,5 тысяч органов³. Информация, представленная на портале, позволяет проанализировать нарушения, допущенные учреждениями со схожими условиями и спецификой деятельности. На основании результатов такого анализа становится возможным установление периодичности проведения контрольных мероприятий, исходя из рисков деятельности объектов контроля.

Создание действенной и надежной системы контроля, особенно в сфере финансов, является необходимым условием функционирования бюджетного учреждения и государства в целом. В условиях происходящего реформирования правовых основ деятельности бюджетного учреждения растет вероятность нарушения новых норм, что повышает роль контрольной функции, осуществляемой как внешними органами, так и внутри учреждения. Налаживание взаимодействия внешнего и внутреннего контроля по предложенным направлениям будет способствовать совершенствованию контрольной деятельности.

Таблица 1

Сравнение внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения

Table 1

Comparison of external and internal controls of the budgetary institution's activities

База сравнения	Внешний контроль	Внутренний контроль
Цель контроля	Выявление нарушений действующего законодательства для их устранения	

³ Портал государственного и муниципального финансового аудита.
URL: <https://portal.audit.gov.ru/#/>

База сравнения	Внешний контроль	Внутренний контроль
	Цель закреплена в законодательных и иных нормативных правовых актах	Цель определяется администрацией учреждения и закрепляется локальными актами учреждения
Объект контроля	- Финансово-хозяйственная деятельность бюджетного учреждения	Деятельность структурных подразделений бюджетного учреждения и деятельность всего учреждения в целом
Субъект контроля	- Уполномоченный орган государственной власти или иной орган, наделенный контрольными полномочиями	Структурное подразделение, комиссия, сотрудники бюджетного учреждения в зависимости от способа организации внутреннего контроля
Предмет контроля	Соответствие деятельности бюджетного учреждения требованиям законодательных и иных нормативных правовых актов соответствующих ведомств, а также локальных актов учреждения	-
Доступ к информации	- При осуществлении контроля используется информация, представленная должностными лицами объекта контроля, данные из открытых источников	Возможно использование любой внутренней информации в соответствии с целями и задачами проводимого контрольного мероприятия
Результаты контроля	Оформляются в виде специального документа, форма которого утверждается соответствующими нормативными правовыми актами (стандарты, положения, регламенты и др.). Включают в себя сформированные выводы, выявленные нарушения, рекомендации по устранению нарушений	Представляют собой конфиденциальную информацию для внутреннего управления, порядок оформления разрабатывается самостоятельно
Полномочия субъекта контроля	Полномочия ограничиваются предметной областью контроля [14, с. 131] Закреплены в нормативных правовых актах. Субъект контроля имеет возможность привлечь нарушителя к ответственности при выявлении существенных нарушений	Определяются на локальном уровне. При выявлении существенных нарушений существует возможность расширить область контроля и, как следствие, полномочия субъекта контроля. Субъект контроля инициирует привлечение к ответственности должностных лиц при выявлении существенных нарушений, решение принимает администрация учреждения
Регламентация контроля	- Требования к порядку	Регламентируется

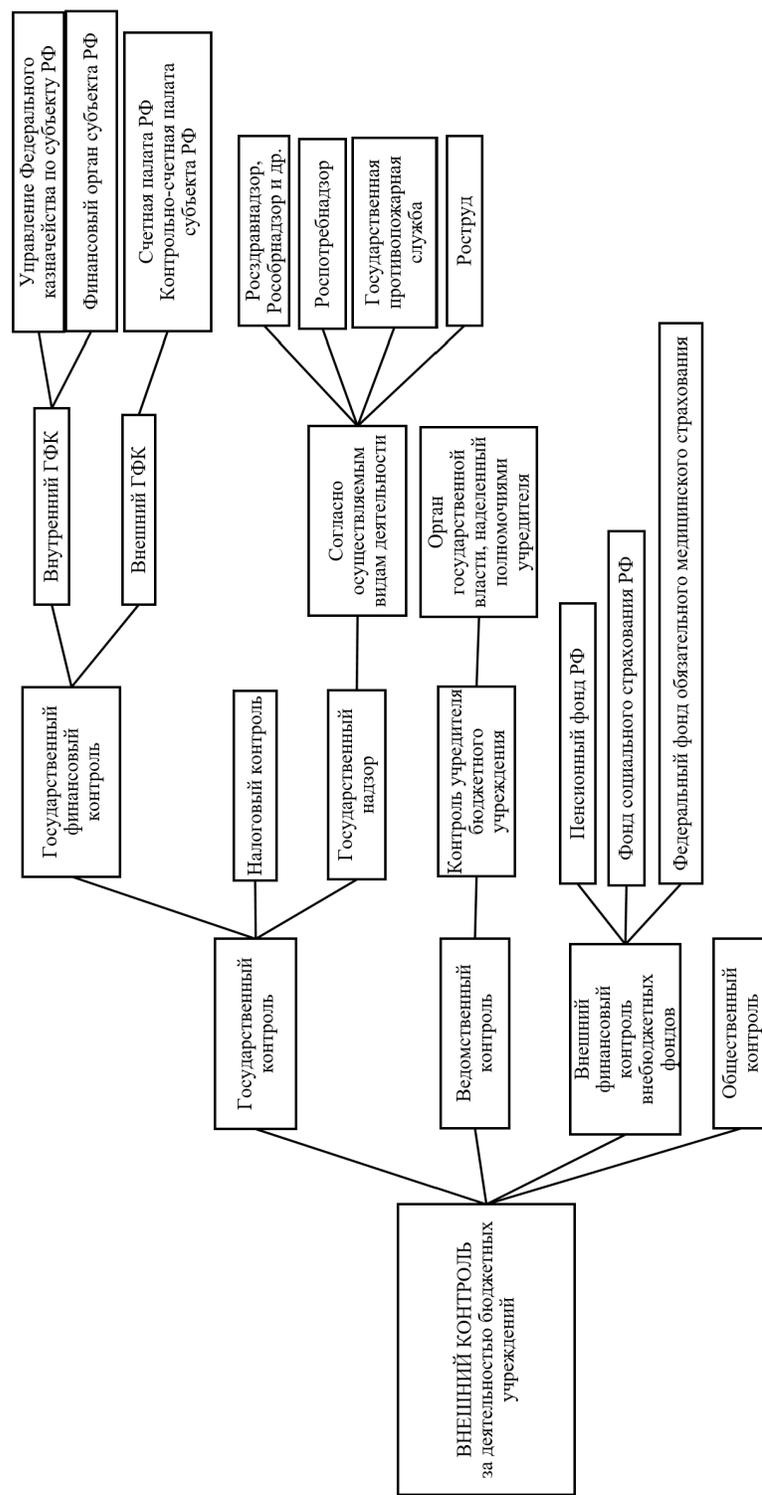
База сравнения	Внешний контроль	Внутренний контроль
	организации и осуществления строго регламентированы нормативными правовыми актами	администрацией бюджетного учреждения на локальном уровне
Планирование контроля	Планирование контроля основано на применении риск-ориентированного подхода	
	Планирование является статичным	Более гибкое планирование, возможность корректировки плана
Эффективность контроля	Оценивается по специально разработанным методикам	
	Критерии оценивания закреплены в соответствующих нормативных правовых актах	Критерии оценивания определяются администрацией учреждения самостоятельно

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1
Система внешнего контроля за деятельностью бюджетных учреждений

Figure 1
The system of external control of the budgetary institution's activities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Олемский В.Н.* Создание эффективного механизма взаимодействия органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля // Вестник АКСОР. 2015. № 4. С. 167–171.
2. *Головин С.В., Батищева Е.Е.* Формирование системы управления рисками бюджетного учреждения здравоохранения инструментами внутреннего контроля // Современная экономика: проблемы и решения. 2020. № 6. С. 46–60. URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2020.6/2383>
3. *Бобошко В.И.* Взаимосвязь внутреннего и внешнего финансового контроля // Инновационное развитие экономики. 2013. № 2. С. 65–69.
4. *Бергаль Е.В.* Внешний и внутренний финансовый контроль в системе государственного контроля: региональный аспект // Государственный аудит. Право. Экономика. 2016. № 3. С. 7–14.
5. *Булыга Р.П.* Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 5. С. 10–17. URL: <https://accounting.fa.ru/jour/article/viewFile/180/181.pdf>
6. *Двуреченских В.А.* Взаимосвязь внешнего и внутреннего контроля // Финконтроль. 2015. № 2. С. 16–19.
7. *Степашин С.В.* Взаимодействие органов внешнего и внутреннего финансового контроля // Вестник АКСОР. 2012. № 4. С. 3–5.
8. *Качкова О.Е., Кришталева Т.И., Демина И.Д. и др.* Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях: монография. М.: Русайнс, 2016. 226 с.
9. *Качкова О.Е., Демина И.Д.* Проблемы формирования системы внутреннего контроля в медицинских учреждениях // Актуальные проблемы социально-экономического развития России. 2018. № 3. С. 33–39.
10. *Шахрай С.М.* Взаимодействие органов внешнего и внутреннего финансового контроля – основа повышения эффективности управления общественными ресурсами // Государственный аудит. Право. Экономика. 2011. № 2. С. 2–8.

11. Крохина Ю.А. Новые аспекты взаимодействия внешнего и внутреннего контроля как фактор повышения эффективности финансовой деятельности государства // *Финансовое право*. 2013. № 11. С. 5–9.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiselawyer.ru/s/poleznoe/65633-novye-aspekty-vzaimodejstviya-vneshnego-vnutrennego-kontrolya-faktor>
12. Бесхмельницын М.И. Актуальные вопросы взаимодействия органов государственного и внутреннего контроля // *ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика*. 2015. № 5. С. 33–39.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-vzaimodeystviya-organov-gosudarstvennogo-i-vnutrennego-kontrolya>
13. Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 5. С. 543–566.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
14. Ендовицкий Д.А. и др. *Закупка товаров, работ, услуг: регулирование, анализ и контроль: монография* / под ред. Д.А. Ендовицкого. Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2019. 155 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE RELATIONSHIP BETWEEN EXTERNAL AND INTERNAL CONTROL SYSTEMS OF THE BUDGETARY INSTITUTION

Dmitrii A. ENDOVITSKII ^{a,*},
Sergei V. GOLOVIN ^b,
Natal'ya E. SPIRIDONOVA ^c

^a Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
rector@vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0030-0252>

^b Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
golovin@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>

^c Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
spiridonova@vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0003-4492-8524>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 592/2020
Received 19 Oct 2020
Received in revised form 26 October 2020
Accepted 30 Oct 2020
Available online
13 November 2020

JEL classification:

H83, M42

Keywords:

external control,
State supervision,
departmental control,
internal control,
risk-oriented approach,
financial and economic
activity, State-financed
organization

Abstract

Subject. This article explores the relationship between external and internal control systems of budgetary institutions.

Objectives. The article aims to analyze the relationship between external and internal control systems of the budget-funded entity.

Methods. For the study, we used the methods of analysis, grouping, comparison, and generalization.

Results. The article defines the contents of the concepts of *External Control of the Budgetary Institution* and *Internal Control of the Budgetary Institution* and compares external and internal controls, revealing common features and fundamental differences. The article also presents a structured system of external control in the Russian Federation and reveals the relationship between external and internal controls as elements of a unified control system.

Conclusions. The interaction of external and internal controls rules out overlapping of control activities and contributes to improving external control efficiency and more efficient risk-oriented planning within internal control.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. The Relationship Between External and Internal Control Systems of the Budgetary Institution. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 11, pp. 1240–1252.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>

References

1. Olemskii V.N. [Creating an effective mechanism for the interaction of external and internal State financial controls]. *Vestnik AKSOR*, 2015, no. 4, pp. 167–171. (In Russ.)
2. Golovin S.V., Batishcheva E.E. [Formation of a risk management system for a budget healthcare institution with internal tracking tools]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economics: Problems and Solutions*, 2020, no. 6, pp. 46–60. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2020.6/2383>
3. Boboshko V.I. [The relationship between internal and external financial controls]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2013, no. 2, pp. 65–69. (In Russ.)
4. Bergal' E.V. [External and internal financial control in the system of State control: a regional aspect]. *Gosudarstvennyi audit. Pravo. Ekonomika*, 2016, no. 3, pp. 7–14. (In Russ.)
5. Bulyga R.P. [Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 5, pp. 10–17.
URL: <https://accounting.fa.ru/jour/article/viewFile/180/181.pdf> (In Russ.)
6. Dvurechenskikh V.A. [The relationship between external and internal controls]. *Finkontrol'*, 2015, no. 2, pp. 16–19. (In Russ.)
7. Stepashin S.V. [Interaction of external and internal financial controls]. *Vestnik AKSOR*, 2012, no. 4, pp. 3–5. (In Russ.)
8. Kachkova O.E., Krishtaleva T.I., Demina I.D. et al. *Nauchnoe obosnovanie i razrabotka prakticheskikh podkhodov k organizatsii i provedeniyu vnutrennego finansovogo kontrolya v gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdeniyakh: monografiya* [Scientific justification and development of practical approaches to the organization and implementation of internal financial control in public (municipal) institutions: a monograph]. Moscow, Rusains Publ., 2016, 226 p.
9. Kachkova O.E., Demina I.D. [Problems of formation of system of internal control in medical institutions]. *Aktual'nye problemy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii*, 2018, no. 3, pp. 33–39. (In Russ.)

10. Shakhrai S.M. [External and internal financial controls are the basis for improving the management of public resources]. *Gosudarstvennyi audit. Pravo. Ekonomika*, 2011, no. 2, pp. 2–8. (In Russ.)
11. Krokhtina Yu.A. [New aspects of interaction of external and internal control as factor of increase of efficiency of financial activity of the State]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2013, no. 11, pp. 5–9.
URL: <https://yandex.ru/turbo/wiselawyer.ru/s/poleznoe/65633-novye-aspekty-vzaimodeystviya-vneshnego-vnutrennego-kontrolya-faktor> (In Russ.)
12. Beskhmel'nitsyn M.I. [Actual questions of State and internal control cooperation]. *ETAP: Ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika = ETAP: Economic Theory, Analysis, and Practice*, 2015, no. 5, pp. 33–39.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-vzaimodeystviya-organov-gosudarstvennogo-i-vnutrennego-kontrolya> (In Russ.)
13. Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. [Developing internal control at social budgetary institutions: Some particularities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 5, pp. 543–566. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
14. Endovitskii D.A. et al. *Zakupka tovarov, rabot, uslug: regulirovanie, analiz i kontrol': monografiya* [Purchase of goods, works, services: regulation, analysis and control: a monograph]. Voronezh, VSU Publ., 2019, 155 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.