

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Дмитрий Александрович ЕНДОВИЦКИЙ ^{a*},
Татьяна Алексеевна ПОЖИДАЕВА ^b,
Наталья Эдуардовна СПИРИДОНОВА ^c

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

^b кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономического анализа и аудита,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
pozhideva_ta@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4753-200X>
SPIN-код: 6366-4739

^c кандидат экономических наук,
старший преподаватель 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:

Рег. № 318/2023

Получена 13.07.2023

Получена в
доработанном виде
27.07.2023

Одобрена 07.08.2023

Доступна онлайн
18.09.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.6

JEL: H83, M42

Аннотация

Предмет. Необходимость в построении эффективной системы внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях для обеспечения целевого и рационального использования средств, поступающих из бюджетных и внебюджетных источников финансирования, обуславливает потребность в разработке новых подходов к вопросам его теории, организации и методики. Среди дискуссионных вопросов можно выделить проблемы, связанные с определением принципов внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений как базовых положений его осуществления и организации.

Цели. Обоснование состава и раскрытие содержания принципов организации и осуществления внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, реализация которых в контрольной деятельности обеспечивает условия для эффективного управления учреждениями.

Методология. В процессе исследования использовались методы детализации, наблюдения, обобщения, сравнения, классификации, группировки и др.

Результаты. В данной статье раскрыты известные в нормативном регулировании и научной литературе подходы к выделению состава и систематизации принципов контрольной деятельности, обоснована совокупность принципов внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, исходя из его специфических особенностей по сравнению с внешним контролем. Проведен сравнительный анализ отличительных особенностей внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений от внешнего, систематизированы известные подходы к определению принципов контрольной деятельности, что позволило выделить совокупность принципов внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, формирующих основу для его эффективной организации и осуществления.

Ключевые слова:

бюджетные учреждения, автономные учреждения, казенные учреждения, принципы внешнего финансового контроля, принципы контрольной деятельности

Выводы. Сделан вывод о различиях в составе принципов внешнего и внутреннего контроля, что связано с отличительными особенностями их организации и осуществления. Опираясь на трактовки принципов контрольной деятельности, сформулированных в нормативных актах и научной литературе, специфику деятельности государственных (муниципальных) учреждений, выделена совокупность принципов внутреннего финансового контроля их деятельности, лежащая в основе его организации и проведения. Полученные результаты способствуют развитию теоретических и организационно-методических положений внутреннего финансового контроля.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Ендовицкий Д.А., Пожидаева Т.А., Спиридонова Н.Э. Принципы организации и осуществления внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 9. – С. 1038 – 1056.

<https://doi.org/10.24891/ia.26.9.1038>

Необходимость формирования адекватной рыночным условиям хозяйствования инфраструктуры управления государственными (муниципальными) учреждениями обуславливает потребность в принципиально новых подходах к трактовке вопросов теории и организации внутреннего контроля.

В настоящее время остаются дискуссионными вопросы раскрытия основополагающих характеристик содержания внутреннего контроля, классификации его видов и форм, существует практическая потребность в формировании эффективного организационного механизма и разработке комплексных методик осуществления внутреннего контроля в учреждениях в разрезе различных его направлений и объектов. Особая роль при этом

отводится реализации внутреннего финансового контроля, так как для государственных (муниципальных) учреждений, реализующих общественно значимые функции, определяющее значение имеет соблюдение порядка осуществления операций, связанных с поступлением, распределением и использованием средств, выделяемых из бюджетов бюджетной системы РФ, а также собственных финансовых средств от приносящей доход деятельности и иных источников финансового обеспечения деятельности учреждений.

Определение принципов организации любого процесса выступает основополагающим условием обеспечения его надлежащей реализации. Именно поэтому для создания в учреждении эффективной системы внутреннего финансового контроля важно систематизировать имеющиеся подходы к выделению их состава, а также раскрыть содержание каждого из принципов.

В толковом словаре русского языка С.И. Ожегова представлено следующее толкование слова «принцип»: «основное, исходное положение какой-нибудь теории, учения, мировоззрения, теоретической программы»¹. С латинского *principium* означает «начало», «основа»².

Д.Н. Ушаков определил категорию «принцип» как «основное начало, на котором построено что-нибудь (какая-нибудь научная система, теория, политика, устройство и т.п.)»³.

Определение «принципа» как первоначала, руководящей идеи заложено и в философской дефиниции, согласно которой в логическом смысле принцип представляет собой центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован⁴.

В финансово-кредитном энциклопедическом словаре принципы контроля трактуются как «основные требования, предъявляемые к контрольным проверкам, порядку составления и использования документов, подготовленных в их процессе»⁵. Следовательно, состав принципов контроля формирует основные исходные положения, на которых строится контрольная деятельность, а следование этим положениям, их распространение позволяет обеспечить эффективное осуществление контроля.

¹ Толковый словарь С.И. Ожегова (онлайн). URL: <https://slovarozhegova.ru/>

² Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. М.: Республика, 2001. С. 461.

³ Толковый словарь Д.Н. Ушакова (онлайн). URL: <https://ushakovdictionary.ru/>

⁴ Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. М.: Республика, 2001. С. 461.

⁵ Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2004. 1168 с.

На наш взгляд, состав и содержание принципов контрольной деятельности зависят от вида контроля. В целях определения ключевых особенностей внутреннего контроля по сравнению с внешним представим их принципиальные отличия на *рис. 1* [1, с. 42–43].

Кроме представленных на рисунке критериев сравнения также следует отметить различия в организации внешнего и внутреннего контроля, которые заключаются в том, что во внешнем контроле контрольные мероприятия проводятся периодически, необходимость их реализации определяется, как правило, посредством внешней оценки рисков; в рамках внутреннего контроля контрольная деятельность осуществляется систематически на регулярной основе, а планирование проверок при применении риск-ориентированного подхода основано на внутренней оценке рисков.

Внешний контроль, в отличие от внутреннего, является более регламентированным и осуществляется специалистами или группами специалистов, назначенными руководителями внешних органов и организаций (органы государственной власти, органы государственного управления и контроля, независимые аудиторские фирмы, ассоциации независимых профсоюзов, общественные объединения потребителей и др.), в то время как порядок осуществления внутреннего контроля определяется администрацией учреждения самостоятельно и закрепляется локальными нормативными актами.

Также следует отметить более регламентированный порядок привлечения виновных лиц к ответственности, наличие законодательно утвержденных полномочий по применению бюджетных мер принуждения, мер уголовной, административной, дисциплинарной ответственности во внешнем контроле.

Таким образом, в результате обоснования принципиальных отличий внешнего контроля от внутреннего можно констатировать, что принципы внешнего и внутреннего финансового контроля должны быть также различны.

В целях подтверждения выдвинутого тезиса представим подходы к выделению принципов внешнего и внутреннего финансового контроля в нормативно-правовых и научных источниках.

В *табл. 1* систематизированы принципы государственного контроля (надзора) и муниципального контроля, внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового аудита, осуществляемого отдельными участниками бюджетного процесса.

По данным *табл. 1* можно сделать следующие выводы. И во внешнем, и во внутреннем финансовом контроле выделяют принципы законности, объективности, эффективности, независимости. Также выделяются принципы, обеспечивающие высокий уровень профессиональной деятельности контролеров (профессиональной компетентности, профессионального скептицизма, целеустремленности).

При этом выделение принципа открытости характерно исключительно для внешнего контроля, так как результаты внутреннего контроля ориентированы на внутренних пользователей и не подлежат разглашению во внешней среде. Его соблюдение является необходимым условием эффективной контрольной деятельности, так как, с одной стороны, публичность результатов и возможность их оценки в рамках общественного контроля повышает уровень ответственности формирующих их лиц, а с другой стороны, наличие методических материалов и результатов контроля в открытом доступе позволяет выстроить схожую модель контроля в нижестоящих контрольно-надзорных органах, что может способствовать росту эффективности их взаимодействия.

Также субъекты контроля всех уровней могут использовать результаты контрольной деятельности в целях профилактики нарушений. Для органов внешнего финансового контроля особое значение имеет реализация принципов открытости, гласности, доступности информации. Тезис подтверждают основные выводы XXIII Конгресса ИНТОСАИ 2019, представленные в Московской декларации⁶. Одним из направлений развития государственного аудита является содействие продвижению принципов доступности и открытости данных, открытости исходного кода и алгоритмов, обусловленное повышением прозрачности и подотчетности государства.

Принцип независимости во внутреннем контроле приобретает несколько иное значение, он означает функциональную независимость субъекта контроля в общей организационной структуре, в то время как во внешнем контроле принцип независимости ориентирует на обеспечение независимости сотрудников органа контроля от сотрудников объекта контроля. Необходимость обеспечения функциональной независимости при организации внутреннего финансового контроля в вузах обоснована в работе Д.А. Ендовицкого, Ю.И. Бахтуриной [2, с. 612–616].

Закрепление принципов контрольной деятельности реализуется на разных уровнях (уровень федерального законодательства; уровень подзаконных актов (федеральные стандарты), локальный уровень).

⁶ Московская декларация XXIII Конгресса ИНТОСАИ 2019, Москва, 25–27 сентября 2019 г.
URL: [https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration\(RU\).pdf](https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration(RU).pdf)

Принципы могут подразделяться на группы, как, например, во внутреннем государственном (муниципальном) финансовом контроле (общие принципы и принципы осуществления профессиональной деятельности). На уровне внешнего государственного (муниципального) финансового контроля этические принципы, принципы осуществления профессиональной деятельности закреплены в Кодексах этики и служебного поведения^{7,8} на уровне органа контроля, что, по мнению авторов настоящего исследования, является более обоснованным.

Для внутреннего финансового контроля характерна недостаточность нормативно-правового регулирования. Так, принципы контрольной деятельности закреплены только в стандарте внутреннего финансового аудита, который реализуется отдельными участниками бюджетного процесса в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса РФ, при этом после отмены в 2020 г. методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств, главными администраторами (администраторами) доходов бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита бюджета внутренний финансовый контроль фактически регламентируется на локальном уровне.

Важно отметить, что при организации и осуществлении финансового контроля в условиях отсутствия установленных требований целесообразна ориентация на практику вышестоящих контрольных органов для обеспечения взаимосвязи и преемственности [3, с. 1243–1244]. Высшие органы контроля при этом выступают конечным эталонным ориентиром. Министерством науки и высшего образования РФ с 2020 г. осуществляется мониторинг эффективности функционирования системы внутреннего контроля в подведомственных организациях, в целях реализации которого направлены рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля.

Далее перейдем к рассмотрению подходов исследователей к систематизации принципов контрольной деятельности, что особенно актуально для внутреннего финансового контроля, ведомственного контроля, так как порядок их реализации не урегулирован нормативно-правовыми актами и разрабатывается учреждениями самостоятельно.

⁷ Об утверждении Кодекса этики и служебного поведения федеральных государственных гражданских служащих аппарата Счетной палаты Российской Федерации: приказ Счетной палаты РФ от 08.12.2011 № 122. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145477/

⁸ Кодекс этики и служебного поведения работников контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации: утв. решением Совета контрольно-счетных органов при Счетной палате РФ от 17.12.2014. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_174263/

С.В. Головин в рамках исследования теоретических аспектов ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности выделяет базовые принципы (законности, эффективности, объективности, функциональной независимости, единства методологии, профессионального скептицизма, профессиональной компетенции, риск-ориентированности, оперативности) и специальные принципы (обусловленности контроля государственной политикой, комплексности и системности, двустороннего воздействия, широкого применения результатов контроля, проактивности) [4, с. 47–49].

При организации внутреннего финансового контроля (аудита) государственных учреждений, по мнению Н.А. Горбуновой, следует обеспечивать соблюдение принципов законности, объективности и профессиональной компетентности, независимости и ответственности, конфиденциальности, обязательности, системности [5, с. 252]. Как мы видим, автор объединяет принцип объективности и принцип профессиональной компетентности, принцип независимости и принцип ответственности, с чем нельзя согласиться, так как содержание каждого из представленных принципов отличается по смыслу и, например, при соблюдении принципа независимости может быть не обеспечено соблюдение принципа ответственности. Следовательно, в целях контроля соблюдения данных принципов следует рассматривать каждый в отдельности.

И.В. Бит-Шабо систематизирует принципы финансового контроля, осуществляемого в рамках контрактной системы, и предлагает выделять ряд принципов с указанием на их применение в рамках контрактной системы [6, с. 11]. Однако, на наш взгляд, состав принципов финансового контроля зависит от вида контроля, поэтому отражение специфики в наименовании принципа не является значимым.

Особое внимание принципам финансового контроля, осуществляемого в рамках контрактной системы в сфере государственных и муниципальных закупок, уделяют и другие авторы: Р.Г. Абсолямов, А.А. Денисова [7], А.В. Гладчук [8], обосновывая это взаимосвязью принципов контрактной системы и принципов финансового контроля.

И.П. Геращенко и Т.А. Пашкова отмечают, что в Федеральном законе № 6-ФЗ⁹ отсутствуют принципы системности, ответственности, профессионализма, соблюдения профессиональной этики, хотя они отражены в Декларации принципов деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации. Авторы дают негативную оценку указанному факту и отмечают наличие «проблем в организации внешнего

⁹ Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований: Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110266/

финансового контроля и его применении на региональном и в большей степени на муниципальном уровне» [9, с. 2562], также ученые отметили отсутствие принципа открытости для контрольно-счетных органов. Однако указанный недостаток устранен путем внесения изменений в Федеральный закон № 6-ФЗ в 2021 г.¹⁰

Д.В. Шепелева и О.В. Попова отмечают, что в случае отсутствия унифицированных принципов каждый субъект контроля может разрабатывать собственные принципы контрольной деятельности [10, с. 129].

В более ранних исследованиях авторы также акцентировали внимание на проблемах выделения принципов контроля. Так, М.В. Васильева классифицирует принципы государственного и муниципального финансового контроля в зависимости от характера происхождения (базы формирования) на универсальные и прикладные. К универсальным принципам автор относит верховенство, целостность, независимость, объективность, компетентность и гласность. К прикладным – плановость, системность, непрерывность, демократический централизм, всеобщность, эффективность, законность, гуманизм, профессиональную компетентность, созидательность и ответственность [11, с. 36–37]. Также М.В. Васильева отмечает, что «универсальные принципы являются основой любой системы государственного и муниципального финансового контроля, а прикладные принципы могут подвергаться корректировке в зависимости от изменения реализуемой концепции».

В.В. Бурцев в своем исследовании, посвященном организационным аспектам государственного финансового контроля, предлагает систематизировать принципы и основные требования к организации контроля. Автор выделяет принцип законности, принцип независимости, принцип гласности (публичности или открытости), принцип объективности, принцип ответственности, принцип сбалансированности, принцип системности [12, с. 23–24].

Ю.А. Тарасов утверждает, что принципы государственного контроля, в том числе контроля за деятельностью органов внутренних дел, включают общие и частные принципы, при этом общие принципы имеют универсальный и обязательный характер (например, принцип законности, гласности, объективности), а частные касаются только определенных компонентов и имеют узконаправленный характер (например, принцип определенности, устойчивости, конкретности, взаимосвязи, пропорциональности).

¹⁰ О внесении изменений в Федеральный закон «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 01.07.2021 № 255-ФЗ. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388874/

Некоторые принципы могут иметь переходный характер и могут быть как общими, так и частными [13, с. 45–48].

Представляет интерес подход З.Ш. Бабаевой, который отличается от представленных ранее взглядов ученых и нормотворцев. Автор при систематизации принципов организации и функционирования внутреннего контроля подразделяет их на общеуправленческие принципы, кибернетические принципы, синергетические принципы, специальные принципы [14, с. 207]. При этом З.Ш. Бабаева включает в каждую из групп авторские принципы, например, эмерджентность, самосохраняемость, композиционность и пропорциональность, разумную уверенность, и не рассматривает принципы законности, объективности, независимости. Однако, на наш взгляд, для обеспечения преемственности видов контроля при организации внутреннего финансового контроля следует применять, в том числе, принципы, используемые во внешнем финансовом контроле.

По результатам проведенного обзора подходов к систематизации принципов внешнего и внутреннего финансового контроля можно сделать следующие выводы.

Проблемы выделения принципов контрольной деятельности часто становятся предметом исследований специалистов в области финансового права, что обосновывает востребованность развития заявленной тематики учеными-экономистами. На наш взгляд, отнесение принципа риск-ориентированности учеными и нормотворцами к числу принципов контрольной деятельности не вполне обосновано, так как риск-ориентированность характеризуется применением риск-ориентированного подхода к контролю, в то время как принципы, заложенные в основу контрольной деятельности, должны обеспечивать возможность реализации любого из подходов и риск-ориентированного, и традиционного.

Также существенным недостатком является отсутствие в Федеральном законе от 31.07.2020 № 248-ФЗ¹¹ принципа эффективности, который является одним из основополагающих принципов контрольной деятельности, так как нацеливает лиц, осуществляющих контроль, на обеспечение сопоставимости затрат на проведение контрольных мероприятий с их результатами.

Деление принципов на базовые, универсальные или основные и специальные, прикладные или принципы осуществления профессиональной деятельности – вопрос дискуссионный, так как группировка принципов может создавать приоритетность в соблюдении основных (базовых,

¹¹ О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ.

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/

универсальных) принципов, хотя каждый из принципов должен быть равнозначным.

Учитывая особенности группировки принципов контрольной деятельности, закрепленных в нормативно-правовых актах, выявленные специфические черты внутреннего финансового контроля по сравнению с внешним, выделим принципы внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений (*табл. 2*).

Отметим, что этические принципы, на наш взгляд, целесообразно закреплять на локальном уровне в документах, регламентирующих профессиональную этику контролеров. Принцип независимости, как было отмечено ранее, во внутреннем контроле определяется как принцип функциональной независимости. Принципы гибкости, оперативности, адаптивности характерны именно для внутреннего финансового контроля, так как гибкость и оперативность контрольной деятельности обусловлены возможностью ее корректировки внутри учреждения, а обеспечение адаптивности актуально по причине самостоятельности администрации учреждения в выборе способа организации и осуществления контроля.

Кроме того, в качестве дискуссионного момента нам видится возможность и целесообразность (наряду с ранее рассмотренными группировками принципов контрольной деятельности) выделения в их составе принципов осуществления внутреннего финансового контроля и принципов его организации. Первые лежат в основе эффективного проведения контрольных процедур, а вторые – в основе формирования рациональной системы организации контроля. Например, к принципам осуществления внутреннего (финансового) контроля следует отнести принципы законности, объективности, эффективности, действенности, доказательности, а ко второй группе (принципам организации) – соответственно принципы функциональной независимости, своевременности, оперативности, взаимодействия, гибкости, адаптивности, стандартизации. Данный подход позволяет, на наш взгляд, углубить представления о базовых положениях теории и организации внутреннего контроля.

В конечном итоге проведенное исследование позволило акцентировать внимание на особенностях выделения принципов внешнего и внутреннего финансового контроля, проанализировать содержание нормативно-правовых актов, подходы ученых, а также предложить и обосновать состав и содержание принципов внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений. Полученные результаты способствуют развитию теоретических и организационно-методических положений внутреннего финансового контроля.

Таблица 1**Принципы внешнего и внутреннего финансового контроля, закрепленные в нормативно-правовых актах****Table 1****The principles of external and internal financial control enshrined in statutory instruments**

Вид контроля	Состав принципов контроля				
Внешний финансовый контроль	Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [*] :				
	– законность и обоснованность; – стимулирование добросовестного соблюдения обязательных требований; Внутренний финансовый контроль – соразмерность вмешательства в деятельность контролируемых лиц; – охрана прав и законных интересов, уважение достоинства личности, деловой репутации контролируемых лиц; – недопустимость злоупотребления правом; – соблюдение охраняемой законом тайны; – открытость и доступность информации об организации и осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля; – оперативность при осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля				
	Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» ^{**} ; – Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» ^{***} :				
	– принцип законности; – принцип объективности; – принцип эффективности; – принцип независимости; – принцип открытости; – принцип гласности				
	Постановление Правительства РФ от 06.02.2020 № 95 «Об утверждении Федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля» ^{4*} :				
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Общие принципы</th> <th>Принципы осуществления профессиональной деятельности</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>– этические принципы; – принцип независимости; – принцип объективности; – принцип профессиональной компетентности; – принцип целеустремленности; – принцип достоверности; – принцип профессионального скептицизма</td> <td>– принцип эффективности; – принцип риск-ориентированности; – принцип автоматизации; – принцип информатизации; – принцип единства методологии; – принцип взаимодействия; – принцип информационной открытости</td> </tr> </tbody> </table>	Общие принципы	Принципы осуществления профессиональной деятельности	– этические принципы; – принцип независимости; – принцип объективности; – принцип профессиональной компетентности; – принцип целеустремленности; – принцип достоверности; – принцип профессионального скептицизма	– принцип эффективности; – принцип риск-ориентированности; – принцип автоматизации; – принцип информатизации; – принцип единства методологии; – принцип взаимодействия; – принцип информационной открытости
Общие принципы	Принципы осуществления профессиональной деятельности				
– этические принципы; – принцип независимости; – принцип объективности; – принцип профессиональной компетентности; – принцип целеустремленности; – принцип достоверности; – принцип профессионального скептицизма	– принцип эффективности; – принцип риск-ориентированности; – принцип автоматизации; – принцип информатизации; – принцип единства методологии; – принцип взаимодействия; – принцип информационной открытости				

Вид контроля	Состав принципов контроля
Внутренний финансовый контроль	Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении Федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» ^{5*} :
	<ul style="list-style-type: none"> - принцип законности; - принцип функциональной независимости; - принцип объективности; - принцип компетентности; - принцип профессионального скептицизма; - принцип системности; - принцип эффективности; - принцип ответственности и стандартизации
	Письмо Минобрнауки России от 23.12.2019 № МН-22/914 «О направлении методических рекомендаций» ^{6*} :
	<ul style="list-style-type: none"> - принцип непрерывности; - принцип интеграции; - принцип комплексности; - принцип ответственности и функциональности; - принцип риск-ориентированности; - принцип стандартизации; - принцип эффективности; - принцип своевременности; - принцип формализации; - принцип взаимодействия

Примечание. * Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/;

** Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144621/;

*** Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110266/;

^{4*} Постановление Правительства РФ от 06.02.2020 № 95 «Об утверждении Федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Принципы контрольной деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля».

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_344861/;

^{5*} Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении Федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита».

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/;

^{6*} Письмо Минобрнауки России от 23.12.2019 № МН-22/914 «О направлении методических рекомендаций».

URL: <https://minobrnauki.gov.ru/upload/2021/04/%D0%A0%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8%20%D0%BF%D0%BE%20%D0%92%D0%9A%202019.pdf>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Содержание принципов внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений****Table 2****The content of the principles of internal financial control for State (municipal) institutions**

Наименование принципа	Характеристика
Принцип законности	Соответствие деятельности субъекта внутреннего финансового контроля требованиям нормативно-правовых актов, а также локальных нормативных актов
Принцип функциональной независимости	Подчинение субъекта внутреннего финансового контроля лицу, заинтересованному в результатах контроля (например, директор, главный врач, ректор и т.п.) в целях обеспечения отсутствия условий, которые создают угрозу способности должностных лиц субъекта внутреннего финансового контроля беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности
Принцип объективности	Отсутствие предвзятости со стороны субъекта внутреннего финансового контроля
Принцип эффективности	Обеспечение сопоставимости затрат на реализацию контрольной деятельности с ее результатами, выражающимися в повышении уровня безопасности деятельности, снижении количества случаев нарушения обязательных требований
Принцип действенности	Наделение субъекта внутреннего финансового контроля полномочиями по принятию мер по предотвращению нарушений (проведение проверок устранения нарушений, передача сведений субъекту управления для привлечения ответственных должностных лиц к дисциплинарной ответственности и принятия управленческих решений по результатам контроля)
Принцип своевременности	Обеспечение своевременной передачи информации о результатах внутреннего финансового контроля субъекту управления для принятия на их основе управленческих решений
Принцип взаимодействия	Профессиональное взаимодействие субъекта внутреннего финансового контроля со структурными подразделениями учреждения, сторонними организациями, внешними экспертами в целях реализации контрольной деятельности
Принцип оперативности	Быстрота реакции системы внутреннего финансового контроля на изменяющиеся условия
Принцип гибкости	Возможность корректировки контрольной деятельности в ответ на изменяющиеся условия
Принцип адаптивности	Соответствие выбранного способа организации и осуществления внутреннего финансового контроля условиям деятельности учреждения
Принцип стандартизации	Применение единых стандартов внутреннего финансового контроля в рамках деятельности субъекта контроля
Принцип доказательности	Подтверждение каждого выявленного нарушения исчерпывающими доказательствами в целях определения ответственных должностных лиц

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Принципиальные отличия внешнего и внутреннего контроля

Figure 1

Fundamental differences between external and internal controls

ВНЕШНИЙ КОНТРОЛЬ	ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
Цель контроля	
<ul style="list-style-type: none"> • Обеспечение соблюдения действующего законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность учреждения; • соблюдение своевременности и полноты поступления, сохранности и целевого использования средств государственного бюджета и внебюджетных фондов; своевременности и полноты уплаты налогов; • установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; • выявление резервов и путей целевого и эффективного использования бюджетных средств 	<ul style="list-style-type: none"> • Установление законности, достоверности и целесообразности совершаемых операций; • обеспечение сохранности имущества и предупреждение хищений и бесхозяйственности; • выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности деятельности; • проверка обоснованности управленческих решений и результатов их выполнения
Субъект контроля	
Органы, организации и лица, находящиеся за пределами контролируемого учреждения (органы государственной власти, органы государственного управления и контроля, независимые аудиторские фирмы, ассоциации независимых профсоюзов, общественные объединения потребителей и др.)	Различные организационные структуры внутреннего управления и должностные лица, ответственные за проведение контроля (руководство учреждения и его структурных подразделений, служба внутреннего контроля (аудита), бухгалтерия, планово-экономическая служба, ревизионная комиссия и др.)
Объект контроля	
Деятельность учреждения в целом. В качестве объекта рассматривается, как правило, само учреждение	Различные аспекты деятельности учреждения и его структурных подразделений
Информационное обеспечение	
Использование только запрошенной информации, которая необходима для осуществления контроля	Использование всего комплекса информации, формируемой внутри учреждения

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Пожидаетева Т.А.* Сравнительная характеристика внешнего (финансового) и внутрихозяйственного контроля за деятельностью организации // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. Т. 15. Вып. 15. С. 40–49.
2. *Ендовицкий Д.А., Бахтурина Ю.И.* К вопросу об организации внутреннего финансового контроля и аудита в вузах // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 6. С. 608–623.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.6.608>
3. *Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э.* Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 11. С. 1240–1252. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>
4. *Головин С.В.* Ведомственный контроль финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений: теория, организация и методика: монография. Воронеж: Научная книга, 2023. 174 с.
5. *Горбунова Н.А.* Принципы и методы внутреннего финансового контроля (аудита) эффективности деятельности государственного учреждения // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2020. № 12-2. С. 251–256. URL: <https://s.vaael.ru/pdf/2020/12-2/1503.pdf>
6. *Бит-Шабо И.В.* Реализация принципов финансового контроля, осуществляемого в рамках контрактной системы: вопросы теории и практики // *Финансовое право*. 2022. № 6. С. 9–13.
7. *Абсолямов Р.Г., Денисова А.А.* Принципы финансового контроля, осуществляемого в рамках контрактной системы в сфере государственных и муниципальных закупок // *Финансовое право*. 2021. № 1. С. 17–21.
8. *Гладчук А.В.* Принципы финансового контроля в сфере закупок и их правовое закрепление // *Гуманитарные и юридические исследования*. 2020. № 4. С. 146–151.
URL: <https://humanitieslaw.ncfu.ru/jour/article/view/238>
9. *Герашенко И.П., Пашкова Т.А.* Внешний муниципальный финансовый контроль: теоретический аспект // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. Вып. 43. С. 2558–2574. URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.43.2558>

10. *Шенелева Д.В., Попова О.В.* Принципы внутреннего государственного финансового контроля // *Право и государство: теория и практика*. 2020. № 3. С. 126–129. URL: <http://prigospress.ucoz.ru/index/0-5>
11. *Васильева М.В.* Методология формирования эффективной системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля // *Дайджест-Финансы*. 2011. Т. 16. Вып. 10. С. 31–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologiya-formirovaniya-effektivnoy-sistemy-gosudarstvennogo-i-munitsipalnogo-finansovo-byudzhetnogo-kontrolya>
12. *Бурцев В.В.* Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях // *Финансовый менеджмент*. 2001. № 2. С. 23–24.
URL: <http://www.finman.ru/articles/2001/2/608.html>
13. *Тарасов Ю.А.* Принципы государственного контроля за деятельностью органов внутренних дел // *Вестник Барнаульского юридического института МВД России*. 2005. № 9. С. 44–49.
14. *Бабаева З.Ш.* Принципы внутреннего контроля экономического субъекта // *Вопросы устойчивого развития общества*. 2021. № 4. С. 206–211.
URL: <https://doi.org/10.34755/IROK.2021.90.97.053>

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.

PRINCIPLES OF ORGANIZATION AND IMPLEMENTATION OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL OF STATE (MUNICIPAL) INSTITUTIONS

Dmitrii A. ENDOVITSKII ^{a,*},
Tat'yana A. POZHIDAEVA ^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
pozhidaeva_ta@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4753-200X>

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

* Corresponding author

Article history:

Article No. 318/2023
Received 13 July 2023
Received in revised
form 27 July 2023
Accepted 7 Aug 2023
Available online
18 September 2023

JEL classification:
H83, M42

Keywords: budgetary
institution, autonomous
institution,
State-owned
institution, principles
of external financial
control, principles of
control activities

Abstract

Subject. This article discusses the issues related to the definition of the principles of internal financial control of State (municipal) institutions as the basic provisions of its implementation and organization.

Objectives. The article aims to substantiate the composition and define the principles of organization and implementation of internal financial control of State (municipal) institutions, the implementation of which in control activities provides conditions for effective management of institutions.

Methods. For the study, we used detailing, observation, generalization, comparison, classification, grouping, etc.

Results. Based on the results of a comparative analysis of the distinctive features of internal financial control of State (municipal) institutions from the external one, the article systematizes the well-known approaches to determining the principles of control activities. This helped identify a set of principles of internal financial control of State (municipal) institutions, which form the basis for its effective organization and implementation.

Conclusions. The article concludes that there are differences in the composition of the principles of external and internal control, which are associated with the distinctive features of their organization and implementation. The results obtained contribute to the development of theoretical, organizational and methodological provisions of internal financial control.

Please cite this article as: Endovitskii D.A., Pozhidaeva T.A., Spiridonova N.E. Principles of Organization and Implementation of Internal Financial Control of State (Municipal) Institutions. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 9, pp. 1038–1056.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.9.1038>

References

1. Pozhidaeva T.A. [Comparative characteristics of external (financial) and internal control over the activities of the organization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 15, pp. 40–49. (In Russ.)
2. Endovitskii D.A., Bakhturina Yu.I. [Revisiting the organization of internal financial control and audit at universities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 6, pp. 608–623. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.6.608>
3. Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. [The relationship between external and internal control systems of the budgetary institution]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 11, pp. 1240–1252. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>
4. Golovin S.V. *Vedomstvennyi kontrol' finansovo-khozyaistvennoi deyatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii: teoriya, organizatsiya i metodika: monografiya* [Departmental control of financial and economic activities of State (municipal) institutions: theory, organization and methodology: a monograph]. Voronezh, Nauchnaya kniga Publ., 2023, 174 p.
5. Gorbunova N.A. [Principles and methods of internal financial control (audit) of the performance of a State institution]. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava*, 2020, no. 12-2, pp. 251–256. (In Russ.)
URL: <https://s.vaael.ru/pdf/2020/12-2/1503.pdf>
6. Bit-Shabo I.V. [Implementation of the principles of financial control carried out within the framework of the contract system: issues of theory and practice]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2022, no. 6, pp. 9–13. (In Russ.)
7. Absolyamov R.G., Denisova A.A. [Principles of financial control carried out within the framework of the contract system in the field of State and municipal procurement]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2021, no. 1, pp. 17–21. (In Russ.)

8. Gladchuk A.V. [Principles of financial control in the field of purchases and their legal fixing]. *Gumanitarnye i yuridicheskie issledovaniya = Humanities and Law Research*, 2020, no. 4, pp. 146–151.
URL: <https://humanitieslaw.ncfu.ru/jour/article/view/238> (In Russ.)
9. Gerashchenko I.P., Pashkova T.A. [External municipal financial control: A theoretical aspect]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2017, vol. 23, iss. 43, pp. 2558–2574. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.43.2558>
10. Shepeleva D.V., Popova O.V. [Principles of internal State financial control]. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and State: Theory and Practice*, 2020, no. 3, pp. 126–129. URL: <http://prigospress.ucoz.ru/index/0-5> (In Russ.)
11. Vasil'eva M.V. [A methodology for the formation of an effective system of State and municipal financial and budgetary control]. *Daidzhest-Finansy = Digest Finance*, 2011, vol. 16, iss. 10, pp. 31–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologiya-formirovaniya-effektivnoy-sistemy-gosudarstvennogo-i-munitsipalnogo-finansovo-byudzhethnogo-kontrolya> (In Russ.)
12. Burtsev V.V. [The basic principles of the organization of State financial control in modern conditions]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2001, no. 2, pp. 23–24.
URL: <http://www.finman.ru/articles/2001/2/608.html> (In Russ.)
13. Tarasov Yu.A. [Principles of State control over the activities of Internal Affairs bodies]. *Vestnik Barnaul'skogo yuridicheskogo instituta MVD Rossii*, 2005, no. 9, pp. 44–49. (In Russ.)
14. Babaeva Z.Sh. [Principles of internal control of an economic entity]. *Voprosy ustojchivogo razvitiya obshchestva*, 2021, no. 4, pp. 206–211. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.34755/IROK.2021.90.97.053>

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.