

*Сабырова Г.Ж.*

**ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОБРАЗОВАТЕЛЬНОМ  
УЧРЕЖДЕНИИ**

*G.Zh. Sabyrova*

**BUDGET MANAGEMENT ACCOUNTING AS A NECESSARY ELEMENT OF  
MANAGEMENT OF EDUCATIONAL INSTITUTION**

УДК: 657:336.146

*В настоящее время развитие внутреннего финансового контроля в бюджетных учреждениях как основа и фактор совершенствования управления государственным финансами приобретает особую актуальность. Данная статья посвящена вопросам организации внутреннего аудита образовательного учреждения, его роли в обеспечении своевременного выявления и анализа рисков достоверности бухгалтерской информации, эффективности использования ресурсов, соблюдения законодательства и экономической обоснованности принимаемых управленческих решений.*

**Ключевые слова:** *внутренний контроль, система внутреннего контроля, внутренний аудит, аутсорсинг и косорсинг.*

*Currently, the development of internal financial control in budgetary institutions as the basis of the factor improving public financial management is of particular relevance. This article focuses on the organization of the internal audit of the educational institution and its role in ensuring the timely identification and risk analysis the reliability of financial information, the effectiveness of the use of resources, compliance and economic feasibility of management decisions.*

**Key words:** *budget financial accounting, budget management accounting, integrated accounting, cost accounting.*

Проводимые реформы в системе бюджетного управления преследуют общую цель – повышение ответственности и эффективности государственных органов в расходовании бюджетных средств. Существующая в Кыргызской Республике система бюджетных учреждений была сформирована в иных социально-экономических условиях и до сих пор функционирует в отрыве от современных подходов государственного управления, от принципов оптимальности и достаточности для предоставления государственных и муниципальных услуг.

По существу, органы государственной власти просто осуществляют содержание существующей системы бюджетных учреждений вне зависимости от объема и качества оказываемых ими услуг. Контроль за эффективностью использования финансовых ресурсов традиционно осуществляется посредством контроля за отдельными операциями и элементами расходов. Об эффективности судят по объему освоенных средств и точному их соответствию детальной смете расходов. При этом количественный и качественный аспекты результатов расходов остаются за пределами внимания. На практике оценка эффективности исполнения бюджета сводится к оценке «исполнения бюджета»: анализируется динамика отдельных показателей выполнения плана, доведение средств до бюджетополучателей, отклонения в финансировании отдельных статей и т.д. Акцент делается на процессе движения бюджетных

средств, а достижение целей социально-экономического развития на основе эффективного использования бюджетных средств – остается на втором плане.

Одним из широкомасштабных нововведений мировой практики в области государственного финансового контроля является внедрение внутреннего аудита в государственных органах. Так, в 1977 году была принята Лимская декларация руководящих принципов контроля, согласно которой внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций. Системы внутреннего контроля должны присутствовать в каждом виде деятельности, финансируемой за счет государственных средств. Как внутренний контроль будет сформирован в отдельно взятом государственном органе, во многом зависит от того, какая деятельность им осуществляется и как она организована. Внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако при этом такая служба должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры.

Внутренний контроль - это механизм, посредством которого исполнительное руководство получает разумную степень уверенности в том, что учреждение достигает поставленных целей наиболее эффективным образом. Цель внутреннего контроля - обеспечить своевременное выявление и анализ рисков, достоверности бухгалтерской информации, эффективности использования ресурсов, соблюдения законодательства и экономической обоснованности управленческих решений.

На сегодняшний день в Кыргызской Республике органами государственного финансового контроля в бюджетной сфере осуществляется государственный финансовый контроль, состоящий из внешнего и внутреннего финансовых контролей. Внешний государственный финансовый контроль осуществляется Счетной палатой КР. Внутренний государственный финансовый контроль – осуществляется службами внутреннего аудита в министерствах, государственных комитетах, административных ведомствах, иных государственных органах, иных органах исполнительной власти, органах системы государственного социального страхования и пенсионного обеспечения, органах местного самоуправления, их подведомственных организациях, государственных предприятиях<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> В настоящее время службы внутреннего аудита функционируют в 15 министерствах и ведомствах КР.

Построение системы внутреннего контроля является непосредственной задачей руководства учреждения. Для создания системы внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности в учреждении необходимо:

- определить субъекты (т. е. должностных лиц, осуществляющих контроль) и объекты контрольной деятельности;
- урегулировать права, обязанности и ответственность должностных лиц, разработав соответствующие локальные акты;
- определить виды, формы и методы внутреннего контроля;
- разработать план деятельности;
- обеспечить руководство системой внутреннего контроля.

Формы организации внутреннего контроля бывают различными. Можно создать в учреждении службу внутреннего аудита, ревизионную службу бухгалтерии, ревизионную комиссию. Различием ревизионной комиссии и службы внутреннего аудита является характер деятельности этих органов: ревизионная комиссия фактически работает на общественных началах, а служба внутреннего аудита – на постоянной основе. Но следует понимать, что наличие контрольно-ревизионной службы ни в коей мере не означает ненадобности внутреннего аудита. Это связано с тем, что ревизионная деятельность по своей сути направлена на ретроспективу, т.е. на уже произошедшие события и их последствия. Внутренний аудит ориентирован на перспективу, т.е. на анализ будущих событий, которые могут неблагоприятным образом сказаться на деятельности отдельных подразделений и (или) учреждения и в целом. Иначе говоря, ревизия оценивает последствия уже реализовавшихся рисков. В то время как внутренний аудит оценивает возможность и предлагает пути снижения рисков и/или негативных эффектов их воздействия.

При проектировании структуры службы внутреннего контроля необходимо, прежде всего создать условия для независимости и объективности службы внутреннего контроля. руководство будет искать возможность влиять на «своего» внутреннего контролера. В этом случае велик риск, что внутренний контролер предпочтет быть покладистым и «восприимчивым» к пожеланиям руководства образовательного учреждения в ущерб своей объективности. Безусловно, это самым отрицательным образом может отразиться на эффективности деятельности внутреннего контролера.

Как один из вариантов организации внутреннего контроля можно использовать аутсорсинг, т.е.

полностью передать функции внутреннего финансового контроля специализированной компании или внешнему консультанту. Однако не рекомендуется, чтобы задачи внутреннего контролера решал внешний аудитор этого образовательного учреждения. Ещё один вариант - косорсинг. Он заключается в том, чтобы создать службу внутреннего финансового контроля в рамках самого образовательного учреждения, но в некоторых случаях привлекать экспертов специализированной компании или внешнего консультанта. К потенциальным преимуществам использования аутсорсинга и косорсинга можно отнести:

- возможность образовательного учреждения использовать услуги эксперта в разных областях;
- доступ к высокопрофессиональным аудиторским кадрам;
- гибкость в вопросе привлечения аудиторских ресурсов (например, при внедрении новой системы или при необходимости провести внеплановый контроль не придется расширять штат службы внутреннего финансового контроля или отвлекать ее ресурсы от выполнения других проектов);
- доступ к передовым технологиям и методикам проведения внутренних аудитов.

Дополнительные ресурсы могут потребоваться и в пиковые периоды нагрузки на штатных сотрудников службы внутреннего контроля. Кроме того, создать службу внутреннего финансового контроля в образовательном учреждении - удовольствие не из дешевых. Безусловно, что на создание службы внутреннего финансового контроля потребуются дополнительные материальные и денежные ресурсы, что создает определенную проблему в небольших государственных учреждениях.

Главный побуждающий фактор организации службы внутренних аудитов образовательного учреждения – это исключение (или предупреждение) проблем при прохождении прочих проверок (внешних аудитов, сертификационных и аккредитационных экспертиз деятельности образовательного учреждения). Как максимум – действительное улучшение деятельности организации, так как аудит позволяет выявить сильные и слабые стороны деятельности образовательного учреждения, заключает в себе тот потенциал, который дает возможность функционировать и выживать в условиях рынка. Более того, наличие системы внутреннего аудита повышает доверие работодателей и других заинтересованных сторон, их уверенность в качественной подготовке выпускников, способных решать поставленные перед ними задачи на высокопрофессиональном уровне.

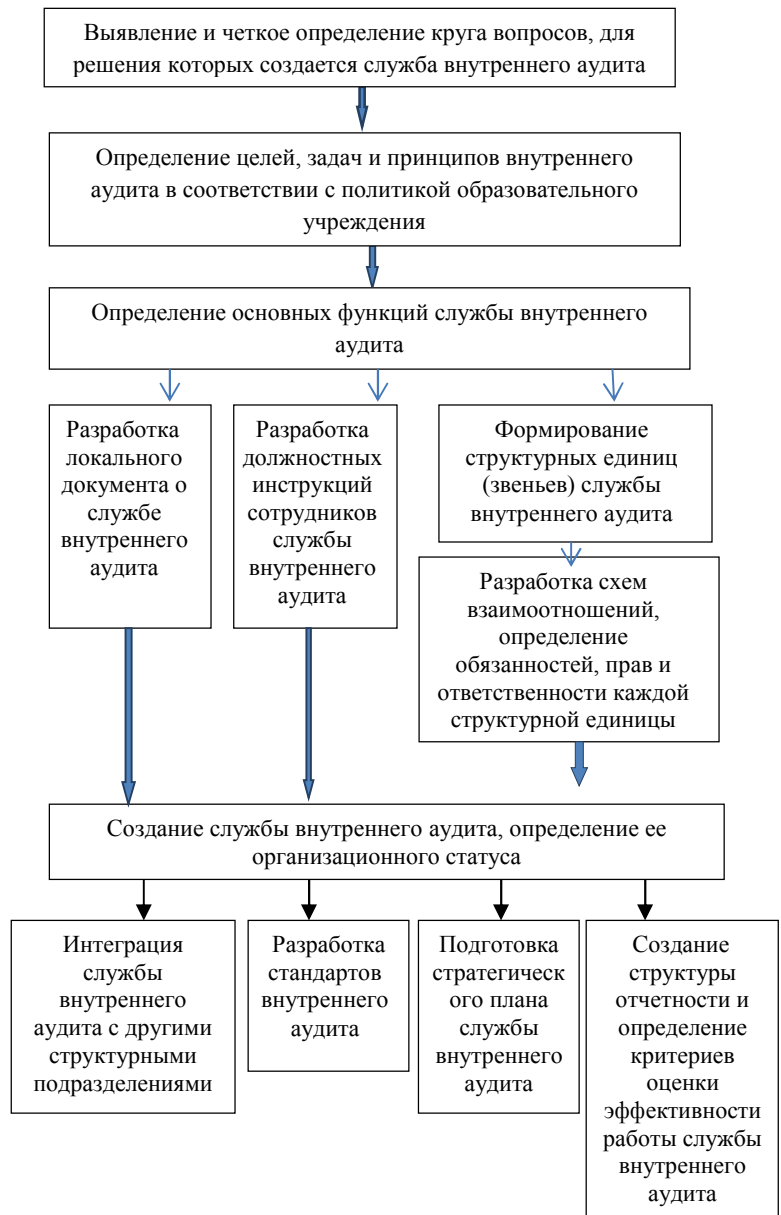
На практике чаще встречаются ситуации, когда руководство учреждения видит именно во внутреннем аудите механизм, позволяющий разработать и внедрить внутреннюю систему контроля. Это значительно снижает объективность внутреннего аудита, так как, по сути, получается, что внутренние аудиторы проверяют то, что сами разрабатывали и внедряли. Внутренний аудит может оказать консультационную поддержку на этапах разработки и внедрения процессов и систем, но окончательное решение должно приниматься руководителем.

Отдел внутреннего аудита создается с целью обеспечения эффективной деятельности аппарата управления, совершенствования системы бухгалтерского учета и содействия повышению эффективности и результативности деятельности бюджетного учреждения. Организация внутреннего аудита в процессе управления бюджетным учреждением должна быть ориентирована на размер и масштабы его деятельности. Чем сложнее структура внутренней среды экономического субъекта, тем больше информации необходимо для принятия эффективных управленческих решений. Предлагаемая схема организации службы внутреннего аудита образовательного учреждения представлена на рис. 1.

В локальный акт по организации внутреннего аудита необходимо включить следующие разделы:

1. Цели, задачи и принципы внутреннего контроля (с перечнем нормативных документов, применяемых в рамках контрольных мероприятий).
2. Порядок организации внутреннего контроля и аудита (с указанием объектов контроля и аудита, графика проведения мероприятий, порядка их оформления).
3. Права и обязанности контролирующих и контролируемых лиц (необходимо определить состав комиссии по осуществлению внутреннего контроля, разграничить полномочия и т.п.).
4. Ответственность сторон.
5. Оценка состояния эффективности системы внутреннего контроля в учреждении (оценка осуществляется субъектами внутреннего контроля и рассматривается на специальных совещаниях, проводимых руководителем учреждения).
6. Иные необходимые разделы.

**Предлагаемая схема организации службы внутреннего аудита образовательного учреждения**



При разработке локального акта по организации внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности следует руководствоваться положениями региональных и муниципальных нормативных правовых актов. Как правило, в этих документах установлено, кто осуществляет контроль деятельности учреждений, что может являться предметом контроля, определены основные цели контрольных мероприятий, указаны формы контроля.

Показатели результативности и эффективности процесса внутреннего аудита

№ п/п	Показатель	Расчет	Оптимальное значение
1	Качество плановых документов по внутреннему аудиту	Отношение количества переносов времени аудитов к общему количеству объектов аудита по плану	Стремится к 0
2	Результативность аудита	Отношение количества фактически проведенных аудитов к количеству запланированных аудитов	Стремится к 1
3	Емкость аудита	Отношение количества объектов аудита к числу структурных подразделений организации	Стремится к 1
4	Средняя продолжительность «аудита на месте» (час)	Отношение общей продолжительности аудитов к числу объектов аудита	В соответствии с практикой организации
5	Средние трудозатраты руководителя группы по аудиту на работу с документами	Отношение общих трудозатрат на работу с документами к числу аудиторских групп	В соответствии с практикой организации
6	Отклонение фактических трудозатрат на проведение аудита от плановых (час)	Сравнение фактических трудозатрат на проведение аудита с плановыми	Стремится к 0
7	Количество несоответствий, выявленных при внешних аудитах	–	Стремится к 0

Следует отметить, что даже хорошо выстроенная и организованная система внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности как с точки зрения достижения поставленных целей, так и с точки зрения экономичности. Так и при организации службы внутреннего аудита не обойтись без системы показателей результативности и эффективности процесса внутреннего аудита чтобы сделать вывод о ее эффективности. Показатели результативности и эффективности работы службы внутреннего аудита приведены на рис. 2.

Если качество плановых документов растет, повышается результативность и емкость аудита, средняя продолжительность «аудитов на месте», средние трудозатраты руководителя группы по аудиту на работу с документами снижаются до оптимальной величины, а отклонения фактических трудозатрат по аудиту от плановых и количество выявленных несоответствий при внешних аудитах стремятся к нулю, в этом случае мы можем обоснованно говорить и о результативности и эффективности процесса внутреннего аудита.

Рецензент: д.э.н. Арзыбаев А.А.