

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Санкт-Петербургский государственный
экономический университет»

На правах рукописи

Жукова Анастасия Геннадьевна

**РАЗВИТИЕ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НА
ОСНОВЕ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(стандартизация и управление качеством продукции)

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант:
доктор экономических наук, профессор
Горбашко Елена Анатольевна

Санкт-Петербург – 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ЭВОЛЮЦИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ.....	20
1.1. Место и роль сектора государственного управления в Российской Федерации.....	20
1.2. Развитие финансового менеджмента в секторе государственного управления в Российской Федерации: ретроспективный анализ и современные тенденции	34
1.3. Методологическая основа развития сектора государственного управления	50
ГЛАВА 2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ.....	65
2.1. Категория качества финансового менеджмента в секторе государственного управления.....	65
2.2. Программно-целевое управление как основа для обеспечения качества финансового менеджмента.....	80
2.3. Развитие системы оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления.....	93
ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ.....	107
3.1. Концептуальные основы системы управления рисками и внутреннего контроля	107
3.2. Нормативное регулирование системы управления рисками и внутреннего контроля в секторе государственного управления	123
3.3. Методика оценки бюджетных рисков на основе процессного подхода	140
ГЛАВА 4. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ.....	158
4.1. Развитие понятийного аппарата, цели и задачи внутреннего аудита в секторе государственного управления.....	158

4.2. Осуществление внутреннего аудита на основе процессного подхода ...	170
4.3. Контроль качества и оценка деятельности внутреннего аудита	190
ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАЗВИТИЮ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ОСНОВЕ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА.....	206
5.1. Общие требования к системе обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления.....	206
5.2. Применение статистических моделей на основе нейронных сетей для обеспечения качества финансового менеджмента	224
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	237
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	249
Приложение А. Показатели качества результатов финансового менеджмента организаций сферы государственного управления	283
Приложение Б. Показатели качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления	291
Приложение В. Карта уровней зрелости системы управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК).....	293
Приложение Г. Карта уровней качества внутреннего аудита (ВА) в организациях сектора государственного управления	296
Приложение Д. Единичные показатели, используемые для определения качества финансового менеджмента при применении статистических моделей на основе нейронных сетей.....	306
Приложение Е. Статистические данные по единичным показателям для оценки качества финансового менеджмента.....	309
Приложение Ж. Анкета для оценки общей системы внутреннего контроля	313
Приложение З. Показатели надежности систем управления рисками и внутреннего контроля, системы внутреннего аудита	316
Приложение И. Карта процесса бюджетной процедуры (операции)	317

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. В настоящее время общественный сектор экономики достаточно широко представлен в различных странах и, соответственно, от эффективности управления общественным сектором экономики во многом зависит качество жизни населения страны.

На устойчивость развития общественного сектора экономики непосредственное влияние оказывает качество деятельности организаций, выполняющих функции государственного управления. В этой связи особую актуальность приобретает применение методологии менеджмента качества в секторе государственного управления.

В Российской Федерации (далее – РФ) в связи с последствиями финансового кризиса, нестабильной политической обстановкой, в условиях санкций при ограниченном доступе к мировым финансовым рынкам, сектор государственного управления необходимо развивать на основе менеджмента качества, что позволит оптимизировать деятельность организаций, выполняющих функции управления, в том числе государственными финансами, к которым относятся государственные органы власти, государственные корпорации, государственные предприятия и учреждения.

Одной из целей Государственной Программы РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» является повышение качества управления государственными финансами, для достижения которой поставлены задачи повышения эффективности управления общественными финансами, цифровизация, повышение качества исполнения бюджетных процедур, а также процедур контроля в финансово-бюджетной сфере.

В качестве ожидаемых результатов реализации Государственной Программы, которая рассчитана до 2024 года, обозначено создание комплексной и гибкой системы управления государственными финансами в увязке со стратегическими планами развития РФ. Однако, теоретические и

методологические подходы к формированию и развитию такой системы недостаточно разработаны.

Проблемы методологического характера связаны как с отсутствием системного подхода к управлению рисками, внутреннему контролю и внутреннему аудиту в секторе государственного управления, так и с наличием недостатков в моделях, на основе которых осуществляется оценка качества финансового менеджмента (оценочные модели с использованием средних значений, весовых коэффициентов и экспертных оценок). При этом наблюдается увеличение количества показателей качества, вводятся дисквалифицирующие показатели, однако подходы к оценке не меняются, что снижает достоверность результатов. Вместе с тем, активное внедрение цифровых технологий позволяет использовать новые инструменты на основе обработки больших массивов данных с применением искусственного интеллекта в виде нейронных сетей, однако эти процессы требуют исследований и анализа применительно к рассматриваемой проблематике.

Для развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества требуется уточнение теоретических и прикладных аспектов концепции Всеобщего управления качеством применительно к сектору государственного управления; разработка единых методологических подходов к системе управления рисками и внутреннего контроля, внутреннего аудита, как механизмов обеспечения качества управления; разработка подходов к оценке качества на основе многокритериальных оценок с использованием инструментов обработки Big Data и нейронных сетей, а также машинного обучения.

В связи с вышеизложенным актуальность темы диссертационного исследования обусловлена: во-первых, необходимостью решения научных задач по повышению качества управления в государственном секторе на основе развития теории, методологии и методик обеспечения качества, во-вторых, необходимостью практической апробацией теоретико-методологической базы и методических рекомендаций для развития сектора

государственного управления с целью соблюдения баланса между достижением экономических и социальных результатов для достижения устойчивого социально-экономического развития страны.

Степень разработанности научной проблемы. Труды отечественных и зарубежных исследователей, посвященные проблемам государственного управления, деятельности организаций сектора государственного управления, теории систем, системного анализа, системам управления рисками и внутреннего контроля, внутреннего аудита, выступили основой при анализе степени научной разработанности темы диссертации.

Вопросам государственного управления, его эффективности посвящены работы таких ученых как Г.В. Атаманчука, С.Ю. Глазьева, А.Л. Гапоненко, Д.С. Демиденко, А.В. Пикулькина, А.М. Ходачека.

Теоретические аспекты финансового менеджмента в секторе государственного управления в отечественной экономической литературе рассматриваются в публикациях, С.С. Бычкова, В.М. Власовой, Е.А. Ермаковой, В.В. Климанова, А.М. Лаврова, Ю.В. Мефодьевой, Л.И. Прониной, В.В. Сидоренко, А.Г. Силуанова, В.А. Шишова и др. Среди зарубежных специалистов, занимающихся этим вопросом, стоит отметить, А. Блайндера, У. Баумоля, С. Виссера, П. Эразмуса и др.

Рассмотрению основных принципов системного подхода посвящены работы зарубежных ученых (Л. фон Берталанфи, Дж. Ван Гига, Р. Джонсона, Ф. Каста, Д. Розенцвейга) и отечественных (В.Г. Афанасьева, А.И. Берга, А.А. Богданова, Э.В. Минько).

Системам внутреннего контроля и внутреннего аудита посвящены работы Д.А. Артеменко, Ю.Ю. Болдырева, Р.П. Бульги, С.М. Бычковой, А.Е. Миллера, Л.К. Никандровой, Н.В. Никитиной, В.А. Пискунова, Т.А. Пожидаевой, Е.А. Разумовской, В.П. Суйца, Е.Ф. Сысоевой, и др. К зарубежным исследованиям относятся работы Э.А. Аренса, З. Боди, Р. Брейли, Дж. К. Ван Хорна, Л. Гапенски, П.Ф. Друкера, Дж. К. Лоббека, Э. Майера, А. Файоля, Ч.Т. Хорнгрена, К. Шеттера, В. Шрерса.

Фундаментальные основы менеджмента качества исследованы в работах отечественных и зарубежных ученых: Ю.П. Адлера, Г.Г. Азгальдова, И.И. Антоновой, А.В. Бабкина, Л.В. Виноградова, И.Г. Головцовой, Е.А. Горбашко, Э. Деминга, Дж. Джурана, Н.В. Злобиной, А.Е. Зубарева, К. Исикавы, Н.Р. Камыниной, Т. Конти, Ф. Кросби, В.А. Лapidуса, В.В. Левшиной, Т.И. Леоновой, В.В. Окрепилова, Т.А. Салимовой, В.П. Семенова, К.М. Туманова, А. Фейгенбаума, О.С. Щукина, Н.С. Яшина и др.

Несмотря на значительное число научных работ, рассматривающих отдельные аспекты изучаемой темы, на данный момент отсутствует комплексное исследование, которое нацелено на решение вопросов развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества. Кроме того, отсутствует полное раскрытие методологического потенциала теории систем и системного анализа при построении систем управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита в секторе государственного управления. Недостаточно изучены подходы к оценке качества финансового менеджмента с использованием новых цифровых технологий.

Таким образом, необходимость развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества, недостаточное научное обоснование данного подхода определили цель, задачи, предмет и объект исследования.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических, методологических, методических основ и практических рекомендаций для развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества как необходимой предпосылки устойчивого социально-экономического развития страны.

Для достижения намеченной цели в диссертации были поставлены и решены следующие **задачи**:

1) на основе исследования состояния и тенденций развития сектора государственного управления уточнить понятие и состав «сектора государственного управления», основные экономические функции организаций и учреждений данного сектора; выявить особенности и недостатки действующей системы управления государственными финансами, как одной из основных функций сектора государственного управления; научно обосновать методологический подход к развитию сектора государственного управления на основе менеджмента качества;

2) уточнить прикладные аспекты теории Всеобщего управления качеством применительно к обоснованию критериев развития сектора государственного управления с выявлением особенностей деятельности организаций, выполняющих функцию управления государственными финансами;

3) раскрыть и обосновать преимущества системного анализа как прикладного инструмента системного подхода с целью разработки структурной и функциональной модели финансового менеджмента, отвечающей специфике сектора государственного управления;

4) развить понятийный аппарат на основе уточнения существующих понятий и введения в научный оборот новых терминов с целью формирования более точного и логичного представления о функциональных возможностях различных инструментов обеспечения качества сектора государственного управления, таких как система управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК), система внутреннего аудита (СВА); дать авторское определение финансового менеджмента в секторе государственного управления для более четкого определения функциональных границ автономной подсистемы «финансовый менеджмент» в системе «государственное управление»;

5) разработать модель обеспечения качества финансового менеджмента с формированием комплексной многоуровневой системы

показателей, которые позволят оценивать, проводить мониторинг и формировать планы с перечнем мероприятий по обеспечению качества.

6) обосновать методологические подходы к формированию системы управления рисками и внутреннего контроля на основе процессного подхода, а именно предложить алгоритм построения системы управления рисками и внутреннего контроля, сформировать модель выявления рисков на основе системного подхода;

7) разработать методику проведения внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля применительно к сектору государственного управления на основе методов экспертных оценок;

8) предложить методические подходы к оценке качества внутреннего аудита на основе стандартов профессиональной деятельности с применением современных квалиметрических методов, позволяющих оценить, как количественные, так и качественные характеристики внутреннего аудита в секторе государственного управления;

9) исследовать проблемы существующей оценочной модели качества государственного финансового менеджмента, основанной на скалярном подходе и предложить подходы к их решению;

10) разработать методику многокритериальной оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления, построенной на принципах векторной алгебры и провести ее апробацию с применением нейротехнологий.

Объектом исследования являются организации, выполняющие функцию управления государственными финансами, в том числе государственные органы власти, государственные корпорации, государственные предприятия и учреждения.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и методические вопросы, связанные с обеспечением качества деятельности организаций сектора государственного управления.

Теоретическая и методологическая основа исследования.

Теоретической основой исследования послужили методологические положения и выводы, содержащиеся в работах российских и зарубежных ученых, посвященные вопросам деятельности организаций сектора государственного управления в целом, развитию системы управления рисками внутреннего контроля, внутреннего аудита и обеспечению качества финансового менеджмента, в частности. При проведении исследования автор руководствовался положениями различных экономических теорий, в том числе, теорией Всеобщего управления качеством (Total Quality Management, TQM), в основе которой лежат принципы Э. Деминга, современной теории государственного менеджизма (New Public Management, NPM), подробно описанной в работах Д. Осборна и Т. Гэблера, а также теории систем и системного анализа. Правовой основой исследования явились нормативные правовые документы, регулирующие вопросы систем менеджмента качества, бюджетного и налогового законодательства РФ, программные документы, международные и отечественные стандарты ИСО серии 9000 и соответствующие им ГОСТы, COSO, ИНТОСАИ и иные, посвященные внутреннему контролю, внутреннему аудиту, управлению рисками.

Методологической основой исследования выступили диалектика, системный подход, общенаучные и специальные методы познания. Диалектический метод позволил исследовать функцию управления государственными финансами с позиции непрерывного социально-экономического развития государства. Системный подход дал возможность рассматривать управление государственными финансами как сложную систему. Подход, основанный на концепции управления качеством, позволил дать объективную оценку качества финансового менеджмента в секторе государственного управления на основе системы показателей качества и векторов качества. Из общенаучных методов познания применялись абстрагирование, конкретизация, индукция, дедукция, аналогия и другие методы. В качестве специальных методов использовались аналитические,

логические, экономико-математические (в частности на основе нейронных сетей), статистические, методы машинного обучения, и другие методы.

Информационную базу исследования составили материалы Министерства Финансов РФ, различных региональных и муниципальных образований, раскрывающие информацию о деятельности организаций, выполняющих функцию управления государственными финансами – финансовые квартальные и годовые отчеты, а также информация о национальных проектах, государственных программах и иные документы. Кроме того, автор использовал собственные расчеты, основанные на статистических данных, находящихся в открытых источниках, материалы информационных, рейтинговых агентств и справочно-правовых систем.

Обоснованность и достоверность результатов исследования. Исследование основывается на фундаментальных положениях различных экономических теорий, в том числе теории Всеобщего управления качеством (Total Quality Management, TQM), современной теории государственного менеджизма (New Public Management, NPM), а также теории систем и системного анализа. Опорой исследования выступили нормативно-правовая база в сфере государственного управления и стандарты в сфере менеджмента качества.

Исследование проведено с использованием инструментов обработки Big Data и нейронных сетей, а также машинного обучения с помощью программного обеспечения STATISTICA 13 Neural Networks. Это позволяет обоснованно интерпретировать результаты исследования, как достоверные.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Диссертационное исследование соответствует требованиям Паспорта научной специальности 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством: п. 13 «Стандартизация и управление качеством продукции» – подп. 13.2 «Развитие теории, методологии и практики всеобщего управления качеством (TQM)», подп. 13.28 «Оценка качества продукции (услуг) и систем управления организацией как субъекта экономической деятельности,

подп. 13.34 «Организационно-экономические аспекты совершенствования инструментария обеспечения качества продукции (услуг)».

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и методологических положений развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества как необходимой основы для достижения устойчивого социально-экономического развития государства. В настоящем исследовании расширены знания об инструментах и механизмах обеспечения качества в секторе государственного управления и критериях его развития, предложены принципиально новые подходы к оценке качества государственного финансового менеджмента.

Наиболее существенными результатами исследования, обладающими научной новизной и полученные лично соискателем, являются следующие:

1) На основе исследования состояния и тенденций развития сектора государственного управления в РФ, а также в связи с особым положением сектора государственного управления в экономике, которое связано с наличием исключительного права у органов государственной власти и местного самоуправления – реализации властных полномочий от имени Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, **уточнен состав хозяйствующих субъектов данного сектора и определены основные экономические функции.** Приложение основных теоретико-методологических подходов к деятельности разнородных участников сектора государственного управления позволило научно обосновать применение **методологического подхода, базирующегося на концепции Всеобщего управления качеством (TQM), как наиболее комплексного,** позволяющего обеспечивать развитие сектора государственного управления по всем направлениям и сферам деятельности институциональных единиц сектора государственного управления, для удовлетворения потребностей всех заинтересованных сторон.

2) на основе уточнения **прикладных аспектов теории Всеобщего управления качеством применительно к объекту и предмету исследования обоснованы девять основных критериев развития сектора государственного управления**, которые выступают в роли ключевых условий обеспечения качества деятельности институциональных единиц сектора государственного управления, в том числе усовершенствование нормативно-правового обеспечения, разработка общих методологических подходов к созданию и внедрение систем управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита с целью формирования более гибкой системы финансового менеджмента в секторе государственного управления;

3) разработаны **структурная и функциональная модели финансового менеджмента** в государственном секторе, основанные на применении системного анализа в качестве инструмента приложения системного подхода к развитию сектора государственного управления, и позволяющие обеспечить повышение качества деятельности организаций в целях эффективного исполнения государственных полномочий и оказания государственных услуг;

4) развит **понятийный аппарат** на основе уточнения существующих понятий и введения новых терминов применительно к сектору государственного управления, в том числе сформулировано **авторское определение финансового менеджмента в секторе государственного управления** как подсистемы государственного управления, представляющей деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывающей все элементы бюджетного процесса;

5) разработана **модель обеспечения качества финансового менеджмента в государственном секторе**, основной целью которого является перераспределение государственных доходов в соответствии с требованиями всех заинтересованных сторон на принципе эффективности использования бюджетных средств в пределах законодательства,

включающая три направления обеспечения качества: качество результатов непосредственно финансового менеджмента; качество организационно-правовых структур сектора государственного управления; качество внутренних управляющих систем (система управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК, система внутреннего аудита (СВА)); сформирована комплексная многоуровневая система показателей по трем направлениям; разработана **аналитическая основа системы оценки качества финансового менеджмента и определены предметы оценивания;**

6) сформирована **трехуровневая система методического обеспечения внутреннего финансового контроля и управления рисками**, которая позволяет учитывать специфику деятельности хозяйствующих субъектов сектора государственного управления на разных уровнях государственной власти. На основании этой системы сформулирован перечень мероприятий для развития существующей нормативно-правовой базы РФ; сформированы **карты процессов бюджетных процедур;** определены этапы построения системы управления рисками и внутреннего контроля, и на их основе разработан **алгоритм идентификации и управления рисками;**

7) разработана **методика осуществления внутреннего аудита (ВА) и оценки надежности внутреннего контроля (ВК)** в секторе государственного управления на основе методов экспертных оценок, включающая подробное описание этапов реализации, нормативного регулирования, комплект формируемых документов, включая разработку опросников, анкет для различных категорий должностных лиц; разработана **карта уровней зрелости системы внутреннего контроля** для принятия управленческих решений по результатам внутреннего аудита, которая позволит реализовывать функцию ВА комплексно на всех уровнях государственного управления для повышения зрелости систем ВК;

8) проведена адаптация классических методов оценки качества аудиторской деятельности и разработаны **методические подходы к оценке**

качества внутреннего аудита в секторе государственного управления на основе стандартов профессиональной деятельности с применением современных квалиметрических методов, позволяющих оценивать как качественные, так и количественные характеристики внутреннего аудита; **разработана диагностическая модель** для внешней оценки качества внутреннего аудита по трем основным критериям: управление, персонал, инфраструктура и операционная деятельность с детальной разбивкой на параметры.

9) предложены **теоретические подходы к определению параметров процессов, обеспечивающих высокий уровень качества** финансового менеджмента в секторе государственного управления, в основе которых векторный подход, предполагающий введение в рассмотрение и дальнейшую оценку всего множества управляемых и неуправляемых входных параметров процесса и соответствующего им комплекса выходных параметров, характеризующих его качество; **задача классификации параметров решена на основе построения многослойных нейронных сетей.**

10) разработана и апробирована **методика многокритериальной оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления**, построенной на принципах векторной алгебры, заключающейся в последовательном сравнении проекций векторов, характеризующих качество управления государственными финансами, что позволяет с использованием современных цифровых методов, а именно обученных нейронных сетей, выявлять взаимозависимости показателей, наиболее существенно влияющих на качество финансового менеджмента, а также в дальнейшем может стать основой для осуществления превентивного контроля качества финансового менеджмента в секторе государственного управления.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии концептуально-методологических основ обеспечения качества в секторе государственного управления включающих научное обоснование

методологических подходов к таким составляющим системы обеспечения качества как управление рисками, внутренний контроль и внутренний аудит; в разработке системы оценки качества финансового менеджмента на основе многокритериальной оценки качества с использованием нейросетевых технологий.

Практическая значимость исследования заключается в разработке комплекса мероприятий в развитие методического, нормативно-правового обеспечения развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества. Полученные результаты могут быть использованы органами исполнительной власти разных уровней и иными субъектами сектора государственного управления, в том числе для повышения качества финансового менеджмента, а также его оценки и мониторинга.

Реализация содержащихся в диссертации предложений позволит повысить качество деятельности организаций сектора государственного управления в целом, качество управления государственными финансами в частности, что позволит создавать условия для устойчивого социально-экономического развития государства.

Апробация результатов исследования. Результаты диссертации выступили предметом обсуждения на тридцати международных и всероссийских научных и научно-практических конференциях, симпозиумах, форумах, круглых столах, в том числе на ежегодной международной научно-практической конференции «Национальные концепции качества» с 2013 г. по 2018 г., проходящей в Санкт-Петербурге, Париже, Гренобле; на международном научно-практическом Форуме в Санкт-Петербурге «Государственный финансовый контроль как основа повышения качества и эффективности управления общественными финансами» 2017 г., 2018 г., 2019 гг.; на международном научно-практическом форуме «Эффективные системы менеджмента: качество, инновации, образование» в 2016 г., 2017 г., 2018 гг. в г. Казань; на практической конференции «Спинн-офф: лучшие практики» в 2017 г. в г. Куимбра – Португалия; на международной

конференции «Кооперация в раках проекта Шелковый путь» в 2019 г. в г. Сиань – КНР и др.

Реализация в научно-исследовательской деятельности, на практике и в учебном процессе разработанных автором теоретических и методологических положений развития системы внутреннего контроля и внутреннего аудита, обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления подтверждает достоверность результатов диссертации, что подкреплено справками о внедрении.

Часть результатов, полученных автором в ходе исследования, легли в основу формирования нормативно-правовой и методической базы по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита г. Санкт-Петербурга, были приняты на законодательном уровне в качестве Постановлений Правительства г. Санкт-Петербурга, положений, методических рекомендаций. С использованием карт процессов бюджетных процедур, разработанных автором, сформирована и успешно внедрена в исполнительные органы государственной власти г. Санкт-Петербурга модель выявления рисков по трехуровневой организационной системе на основе определения целей по каждой бюджетной процедуре и рисков их недостижения, с определением контрольных показателей.

Результаты диссертации внедрены в учебный процесс, а именно, автором разработана программа повышения квалификации – «Внутренний финансовый контроль в государственном секторе: основы теории и практики» и реализуется ГБОУ ДПО «Санкт-Петербургский межрегиональный ресурсный центр», подведомственное учреждение Администрации Губернатора Санкт-Петербурга и ФГБОУ «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Публикации результатов исследования. Наиболее существенные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в 51 публикации общим объемом 63,1 п. л., в т. ч.

авторским объемом 44,3 п. л., в т. ч. в 2-х монографиях, 4-х учебных пособиях, 15 статьях ВАК, 30 статьях в профессиональных журналах и научных сборниках.

Структура диссертации определена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, библиографического списка, приложений.

Во введении раскрыта актуальность темы исследования, поставлены цели и задачи, представлена научная новизна, теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

В **первой главе** «Эволюция и тенденции развития сектора государственного управления» определены место и роль сектора государственного управления в Российской Федерации, рассмотрено развитие финансового менеджмента в секторе государственного управления в Российской Федерации (ретроспективный анализ и современные тенденции), представлена методологическая основа развития сектора государственного управления. **Вторая глава** «Теоретические основы обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления» включает в себя положения, связанные с категорией качества финансового менеджмента в секторе государственного управления, программно-целевым управлением как основой для обеспечения качества финансового менеджмента, а также с развитием системы оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления. **Третья глава** «Методологические основы развития системы управления рисками и внутреннего контроля в секторе государственного управления» содержит вопросы, связанные с концептуальными основами системы управления рисками и внутреннего контроля, нормативным регулированием системы управления рисками и внутреннего контроля в секторе государственного управления. Предложена методика оценки бюджетных рисков на основе процессного подхода. В **четвертой главе** «Формирование системы

внутреннего аудита в секторе государственного управления» рассматривается развитие понятийного аппарата, цели и задачи внутреннего аудита в секторе государственного управления, осуществление внутреннего аудита на основе процессного подхода, а также контроль качества и оценка деятельности внутреннего аудита. **Пятая глава** «Методические рекомендации по развитию сектора государственного управления на основе менеджмента качества» содержит общие требования к системе обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления и применение статистических моделей на основе нейронных сетей для его оценки. **В заключении** представлены основные выводы исследования.

ГЛАВА 1. ЭВОЛЮЦИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

1.1. Место и роль сектора государственного управления в Российской Федерации

Сегодня в различных странах достаточно широко представлен общественный сектор экономики. Ф. Лист [184], Дж.Б. Кларк [254], А. Вагнер [274], Дж.М. Кейнс [169], Дж.К. Гэлбрейт [100], А.С. Пигу [209], П. Самуэльсон [220], А. Токвиль [233] и др. в своих экономических теориях обосновали необходимость существования общественного сектора, а также описали его функции и роль.

К примеру, в работах Дж. Стиглица выделены две характеристики государства, отличающие его от других экономических организаций: государство является организацией, членство в которой универсально; в отличие от других экономических организаций государство обладает правом принуждения [226].

К одному из важных примеров применения экономической власти можно отнести право на налогообложение. Также в государстве каждый индивид обязан участвовать в системе социального обеспечения, а правительство реализует права путем наложения запретов на осуществление определенных видов деятельности и др. В связи с этим повышается значение системы управления государством. Кроме того, существуют серьезные ограничения на деятельность правительства в связи с особыми общественными обязательствами государства, вытекающими из наличия принудительного характера формирования государственных доходов. К одному из основных ограничений можно отнести фактор справедливости, который при этом является недостаточно четким критерием государственных программ и проектов, воздействующим на политику расходов [150].

При этом создание регулирующих документов, включающих в себя положения и правила реализации государственных программ и проектов,

влечет за собой бюрократизацию и появление административных барьеров. Кроме того, нередко наиболее важным становится только видимость справедливости, что приводит к неэффективности государственного управления.

Всех участников экономических отношений в зависимости от целей их деятельности, функций и источников финансирования их деятельности можно разделить на несколько секторов экономики. В соответствии с руководством по ведению статистики государственных финансов, разработанным Международным валютным фондом, исходя из выполняемых участниками экономических отношений ключевых функций, экономика любой страны делится на пять основных секторов:

- сектор государственного управления;
- сектор домашних хозяйств;
- сектор финансовых корпораций;
- сектор нефинансовых корпораций;
- сектор некоммерческих организаций.

Сектор нефинансовых корпораций составляют структуры, производящие товары и оказывающие нефинансовые услуги в целях дальнейшей реализации на рынке (небанковских услуг).

Сектор финансовых корпораций включает структуры, предоставляющие финансовые услуги на рынке (например, кредитные организации, инвестиционные фонды, негосударственные фонды).

Сектор некоммерческих организаций, обслуживающий домашние хозяйства, составляют все некоммерческие организации-резиденты (помимо контролирующих и зачастую финансирующих органы государственного управления), которые предоставляют нерыночные товары или оказывают нерыночные услуги домашним хозяйствам (например, политические партии, религиозные объединения, общественные организации).

Сектор домашних хозяйств состоит из небольших групп физических лиц, проживающих вместе, выборочно или целиком объединяющих

собственное имущество и доходы, совместно потребляющих определенный набор товаров и услуг (данный сектор включает всех людей, населяющих страну).

В сектор государственного управления входят структуры, в число основных видов деятельности которых входит осуществление функций органов государственного управления.

К реальному сектору экономики относятся 4 из 5 секторов (кроме сектора государственного управления).

К сектору государственного управления принято относить: органы государственной власти, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органы местного самоуправления и бюджетные учреждения, которые созданы ими.

В российской практике данный сектор государственного управления иногда называют бюджетным сектором.

Особое положение сектора государственного управления в экономике связано с наличием исключительного права у органов государственной власти и местного самоуправления, которое заключается в возможности выступать от имени Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Из этого следует, что органы государственной власти и местного самоуправления способны реализовывать соответствующие властные полномочия.

Таким образом, органы государственной власти и местного самоуправления имеют законное право принуждения в отношении всех участников экономических отношений. Данное право проявляется, к примеру, когда формируются ресурсы сектора государственного управления за счет частичного изъятия доходов предприятий, организаций, граждан путем налогообложения или сбора иных обязательных платежей [248].

Право принуждения формируется и исходя из основных экономических функций сектора государственного управления.

Первая функция – регулирующая. Эта важная функция, возникающая в разных сферах экономической жизни общества, таких как сфера денежного обращения, банковская и кредитная система, а также в важнейшей сфере регулирования институциональной структуры.

Вторая функция – перераспределительная. Порядок реализации этой функции четко прописан в государственных нормативно-правовых актах, включая Налоговый кодекс Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, Закон об общих принципах организации органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации (6 октября 1999 года N 184-ФЗ), Закон об общих принципах организации местного самоуправления в России (6 октября 2003 года N 131-ФЗ), порядок реализации функции также затронут в Конституции Российской Федерации. В рамках законодательства объектом перераспределения определен национальный доход или валовой национальный продукт. Данная функция обеспечивает государству возможность реализации основного механизма достижения стабильности в обществе, а также недопущения политически и социально опасных разрывов в доходах различных категорий граждан. Реализация этой функции способствует более равномерному развитию различных секторов, отраслей и территорий страны в целом.

Третья функция – социальная. Данная функция позволяет государству устанавливать минимальный размер оплаты труда в рамках законодательно определенной процедуры вне зависимости от формы собственности предприятий.

Ресурсы сектора государственного управления расходуются для достижения следующих основных целей: обеспечение общества и его граждан товарами и услугами на бесплатной основе или по существенно низким ценам; перераспределение национального богатства и доходов.

Государственные и муниципальные услуги, предназначенные для потребления обществом и его гражданами, включают: оборону, обеспечение законности и правопорядка, государственное и муниципальное управление,

образование, охрану окружающей среды, здравоохранение, социальное страхование и обеспечение, услуги в области культуры и отдыха, обеспечение жильем.

Товары и услуги, которые предоставляются обществу и его гражданам, производятся хозяйствующими субъектами сектора государственного управления или приобретаются у других секторов экономики. Также органы государственной власти и органы местного самоуправления выделяют субсидии предприятиям и организациям, производящим определенные товары и услуги, или предоставляют им налоговые льготы.

Если органами государственной власти и местного самоуправления принимается решение об организации производства товаров и услуг внутри сектора государственного управления, тогда они могут создать бюджетные учреждения и финансировать их содержание.

В новейшей истории России впервые термин «государственный сектор экономики» (далее – госсектор экономики) был упомянут в Федеральном законе от 20.07.1995 № 115-ФЗ «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации» (ст. 2, ч.3 абзац 2), который с 10.07.2014 утратил силу, так как был принят Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» [4; 11]. Состав государственного сектора экономики был официально закреплён постановлением Правительства РФ от 04.01.1999 № 1 «О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации» (ч. 1), который далее был расширен с введением в действие постановления Правительства РФ от 29.01.2015 № 72 «О некоторых мерах по совершенствованию статистического наблюдения в сфере управления государственным имуществом», согласно которому к хозяйствующим субъектам относятся:

- государственные унитарные предприятия, в том числе казенные;
- государственные учреждения – бюджетные, казенные и автономные;
- хозяйственные общества, уставный капитал которых включает акции

(доли), являющиеся государственной собственностью;

– акционерные общества, по отношению к которым Российская Федерация или ее субъекты обладают специальным правом на участие в управлении («золотая акция») [16; 21].

Всеми вышеперечисленными экономическими субъектами управляет государство и осуществляет контроль, это способствует расширению списка субъектов госсектора экономики и добавлению в него государственных корпораций и государственных компаний, экономическую деятельность которых регулирует ст. 1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» [5; 127].

Разнородность участников госсектора обнаруживается при проведении их структурирования по роду их деятельности и целям создания, что дает возможность выделить две группы: коммерческие и некоммерческие государственные предприятия. К коммерческим государственным предприятиям можно отнести те из них, основная цель деятельности которых заключается в получении прибыли, к ним относятся: государственные унитарные предприятия, в том числе казенные; хозяйственные общества, уставный капитал которых включает акции (доли), являющиеся государственной собственностью или собственностью предприятий госсектора; акционерные общества, по отношению к которым Российская Федерация или ее субъекты обладают специальным правом на участие в управлении («золотая акция»). Поэтому и обеспечение качества государственного управления – это комплексная и очень сложная задача.

С 1996 года Всемирный банк ежегодно проводит в глобальном масштабе оценку стран в части качества государственного управления [94]. Данный проект представляет собой особо глубокий и развернутый анализ эффективности деятельности государства и ее неэффективности. В рамках исследований Всемирный банк оценивает качество государственного управления по 6 показателям.

1. Учет мнения населения и подотчетность государственных органов.

Данный показатель отражает то, насколько граждане могут участвовать в выборе своего правительства, а также оценивает такие аспекты жизни населения, как свобода средств массовой информации, свобода объединений, свобода выражения мнений.

2. Политическая стабильность и отсутствие насилия. Показатель фиксирует восприятие того, насколько вероятно возникновение политической нестабильности и свержение правительства методами, которые не соответствуют конституции, или через применение насилия (например, терроризма).

3. Эффективность работы правительства. Данный показатель оценивает качество оказания государственных услуг, качество разработки и реализации политики, приверженности правительства выбранной политике, качество организации и регулирования государственной службы, а также степень ее независимости от политического давления.

4. Качество регулирования. Показатель отражает способность правительства в части формирования и реализации рациональной политики и правовых актов, которые способствуют развитию частного сектора.

5. Верховенство закона. Данный показатель дает оценку степени уверенности различных субъектов в нормах, установленных обществом, и соблюдения ими этих норм, в частности, качество имущественных прав, исполнения контрактов, работы полиции и судов, а также уровень преступности.

6. Борьба с коррупцией. Показатель фиксирует представление о том, насколько государственная власть реализуется в целях личной выгоды, включая коррупцию и «захват» государства частными интересами.

Выявлено, что улучшение государственного управления на одно стандартное отклонение в длительном периоде повышает доходы втрое, а младенческую смертность сокращает более чем на 65%. В связи с тем, что одно стандартное отклонение – это только часть разрыва между «лучшей» и «худшей» странами, следовательно, это улучшение вполне достигаемо.

Вышеперечисленные показатели управления являются составными, так как они основаны на более чем 30 базовых источниках данных. Эти источники данных масштабируются и объединяются для создания шести совокупных показателей с использованием статистической методологии, известной как модель ненаблюдаемых компонентов. Главная особенность методологии состоит в том, что она устанавливает пределы погрешности для всех оценок управления. Эти пределы погрешности необходимо учитывать при проведении сопоставлений между странами и с течением времени.

Каждый показатель управления представляет собой набор данных, в котором обобщаются мнения о качестве управления, предоставляемые большим числом респондентов из числа предприятий, граждан и экспертов в промышленных и развивающихся странах. Эти данные собираются из ряда исследовательских институтов, аналитических центров, международных организаций, неправительственных организаций и фирм частного сектора.

На рисунке 1.1 представлены показатели качества государственного управления в России за 2012-2017 гг.

Для расчета третьего показателя – эффективности работы правительства – используются показатели, которые можно сгруппировать исходя из источников получения.

1. Репрезентативные источники:

Качество бюрократии/институциональная эффективность. Чрезмерная бюрократия/волокига. Инфраструктура. Качество начального образования. Удовлетворенность общественным транспортом. Удовлетворенность дорогами и шоссе. Удовлетворенность системой образования. Охват (площадь покрытия) по: государственным школам, основным медицинским услугам, питьевой воде и санитарии, электрической сети, транспортной инфраструктуре, хранении и переработке отходов. Вероятность нарушения транспортной инфраструктуры (из-за терроризма, забастовок, политически мотивированных остановок, стихийных бедствий). Риск государственного сбоя (по обеспечению правопорядка и поставок основных товаров, таких как

продовольствие, вода, транспорт и т. д., или по реагированию на текущие или вероятные будущие чрезвычайные ситуации или по управлению ими, включая стихийные бедствия и финансовые или экономические кризисы). Нестабильность политики (риск, связанный с расширением сферы влияния политики правительства в течение следующего года, что делает бизнес-среду более сложной).

2. Непредсказуемые источники:

Качество государственного управления. Эффективность мобилизации доходов. Качество финансового и бюджетного управления. Улучшение базовых медицинских услуг. Работа с образовательными потребностями. Обеспеченность телекоммуникациями, электричеством, транспортом для роста бизнеса. Эффективное использование ресурсов. Эффективное использование активов. Координация политики. Целостность гражданской службы. Бизнес-среда и инфраструктура. Здоровье и образование. Распределение и управление государственными ресурсами для развития сельских районов. Доверие к правительству. Адаптируемость государственной политики к изменениям в экономике. Эффективность внедрения правительственных решений. Влияние бюрократии на деловую активность. Эффективность инфраструктуры распределения товаров и услуг и др.

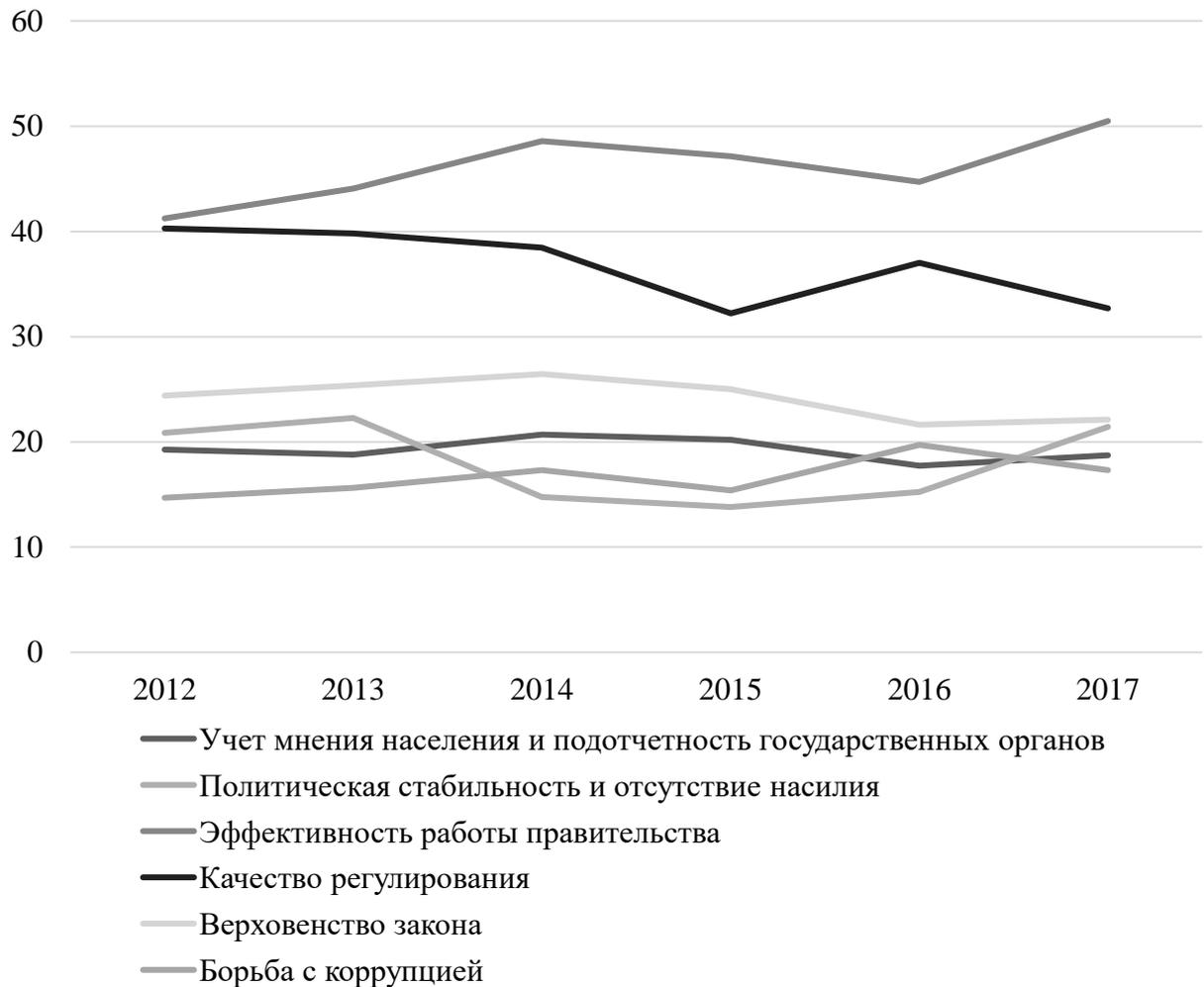


Рисунок 1.1 – Показатели качества государственного управления в России, 2012-2017 гг., рейтинг в процентилях [94]

Безусловно, оценка государственного управления может быть связана с выполнением ряда определенных универсальных условий, например, реализация принципов организации власти в демократических государствах. Вместе с тем, если речь идет об оценке результата управления, то это становится весьма проблематичным. В имеющейся научной литературе отсутствует четкое определение термина «качество государственного управления».

По мнению ряда авторов, таких как А.Л. Гапоненко, Г.В. Атаманчук, А.В. Пикулькин, качество государственного управления выражается в результатах государственного управления, соотнесенных с целевыми ожиданиями [62; 95; 211].

На основе концепции Всеобщего управления качеством термин

«качество управления» можно определить как степень соответствия совокупности характеристик требованиям, которые установлены всеми заинтересованными сторонами в соответствующей деятельности [99]. Несомненно, к числу заинтересованных сторон можно отнести сами органы государственной управляющей системы, организации государственного и негосударственного секторов, и общество. Но, учитывая, что качество государственного управления категория динамичная, то есть во внимание должны приниматься как прямые результаты деятельности государства, так и будущие последствия управленческих воздействий, то не всегда прямые результаты будут удовлетворять требованиям всех заинтересованных сторон. В данном случае важен обобщающий результат, так как качество государственного управления проявляется в масштабах всего общества, затрагивает все его сферы.

Эффективность управления является основным показателем при проведении оценки качества управления, позволяющим провести оценку качества работы всей управляющей системы, системы государственных органов и государственного органа отдельно. Эффективность государственного управления характеризуется двумя компонентами: качеством системы органов государственного управления и качеством управляющих воздействий, направленных на развитие общества.

Основными характеристиками качества системы органов государственного управления являются:

- четкое и объективное определение полномочий органов управления, обусловленных потребностями развития общества;
- рациональное разграничение полномочий между органами управления, исключающее дублирование, многозвенность и параллелизм при организации деятельности;
- соотношение жесткости и гибкости организации управления, способствующее непрерывному развитию системы;
- согласование полномочий, ответственности и обязательств в каждом

звене государственного управления;

- профессионализм государственных служащих;
- эффективное соотношение затрат ресурсов на обеспечение функционирования системы органов государственного управления.

Трудность оценки эффективности государственного управления характеризуется следующими основными причинами.

1. Наличие монополии на товары и услуги у многих государственных учреждений.

2. Результатом работы предприятий является производство конкретной продукции, что частично отсутствует в государственных учреждениях и по большей части в органе государственной власти.

3. Государственным учреждениям не всегда легко определить конечного потребителя.

4. Цели коммерческих организаций и государственных учреждений значительно отличаются, потому как для последних к базовым ценностям относятся требования законности, социальной справедливости, правопорядка и др. Данные требования не поддаются прямой экономической оценке.

5. Нормативы и стандарты применимы не ко всем видам работ государственных учреждений, в связи с чем проведение оценки качества является затруднительным.

Вместе с тем, сложность оценки эффективности госуправления обусловлена также наличием как непосредственных, так и опосредованных результатов и охватом значительного числа измерений (экономического, политического, непосредственно управленческого, этического, психологического и др.).

В изучении эффективности государственного управления, государственной бюрократии и институтов государства существуют следующие теоретико-методологические подходы, которые связывают эффективность с конкретными факторами.

1. Подход, который сформирован на основе концепции лидерства. Представителями данного направления являются Р. Стогдилл [227], К. Левин [181], Р. Манн [261], Р. Лайкерт [260], Р. Блейк [252], Дж. Моутон [252], Р. Хауз [258], П. Херси [257], К. Бланшар [257]. Они связывают эффективность организации со стилем управления и индивидуальными характеристиками, лидерскими качествами и навыками руководителей органов власти, а также с имеющимися системами подбора, методикой оценки выполнения поставленных задач, мотивацией и подходом, построенным на профессиональном развитии государственных служащих.

2. Подход, основанный на теории рациональной бюрократии Макса Вебера. В работах представителей данного направления (М. Вебера [86], К. Зейфарта [271], М. Шпронделя [272], Г. Шмидта [268]) особое внимание уделяется функциональной специализации, иерархической структуре, наличию определенных принципов регламентации профессиональной деятельности государственных служащих, которые, согласно подходу, являются необходимыми предпосылками для эффективной деятельности органов государственной власти.

3. Подход к эффективности деятельности, который связан с теорией жизненных циклов, исследуемых в работах таких авторов, как П. Херси [257], К. Бланшар [257], Ф. Модильяни [264], И. Адизеса [51], состоит в рассмотрении эффективности государственного управления в совокупности с анализом и оценкой влияния постоянно и циклично формирующихся коалиций (групп влияния) в органах власти. Характер принятия и эффективность управленческих решений в бюрократических структурах рассматриваются во взаимосвязи с жизненными циклами развития организации.

4. Согласно концепции профессионализма (Э. Дюркгейм [107], Г. Беккер [68], М. Вебер [86], Т. Парсонс [205], М. Абрахамсон [251], Дж. Миллерсон [262] и др.) эффективная деятельность напрямую зависит от

профессионализации органов государственной власти, наличия компетентных чиновников и уровня их профессионализма.

5. Экономический подход, на котором основана концепция экономической ответственности (модели Харта – Шлейфера – Вишни [256], Дж. Милль [192], Д. Норт [199]), доказывает, что повышение эффективности деятельности органов государственной власти напрямую зависит от того, как организованы механизм межведомственной конкуренции, система разработки и внедрения инноваций, социальная и политическая подотчетность государственных органов.

6. Экологический подход, пропагандируемый М.Т. Ханнаном и Дж. Фрименом, подчеркивает, что на все результаты деятельности органов власти влияет характер внешней среды (экологии организации) и способность органов власти управлять изменениями и инновациями с целью адаптации к новым условиям внешней среды [255].

7. Подход, построенный на концепции управления качеством, основными представителями которого являются Ф. Тейлор [232], Э. Деминг [102], А. Фейгенбаум [236], У. Шухарт [271], Дж. Джуран [103], Ф. Кросби [176], К. Исикава [165], Г. Тагути [230], М. Имаи [164]). Данный подход акцентирует основное внимание на создании системы постоянного совершенствования процессов, в том числе процессов оказания услуг; максимальном вовлечении в эту деятельность служащих с предельным использованием их творческого потенциала и эффективной организацией их групповой работы. Эти подходы применимы в полной мере и к государственному сектору управления. Симбиоз системного и процессного подхода позволяет обеспечивать развитие сектора государственного управления по всем направлениям и сферам деятельности институциональных единиц государственного сектора, в том числе государственного финансового менеджмента, в целях увеличения эффективности использования бюджетных. Обработка информации с применением новых технологий позволит повысить точность данных и

позволит принимать решения, основанные на фактах, в том числе давать объективную оценку качества финансового менеджмента на основе анализа системы показателей и установления зависимостей между параметрами (единичными показателями).

По мнению автора, подход, основанный на концепции управления качеством, представляется наиболее комплексным, позволяющим давать объективную оценку качества государственного управления на основе системы показателей с позиций удовлетворения потребностей всех заинтересованных сторон.

Далее целесообразно более детально исследовать категорию финансового менеджмента как одну из основных функций государственного управления, реализуемую государственными органами власти, государственными корпорациями, государственными предприятиями и учреждениями, принятыми как объект исследования диссертации.

1.2. Развитие финансового менеджмента в секторе государственного управления в Российской Федерации: ретроспективный анализ и современные тенденции

Государственная программа «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 (в редакции Постановления Правительства от 29.03.2019 № 370), содержит среди целей повышение качества управления государственными финансами, для достижения которой поставлены задачи повышения эффективности управления общественными финансами, цифровизация и повышение качества исполнения бюджетных процедур, а также процедур по осуществлению контроля в бюджетной сфере [20]. Невзирая на то, что управление общественными финансами в большей мере ориентировано на качество формирования и исполнения бюджетных процессов, не формируя устойчивые стимулы и инструменты для повышения эффективности,

подотчетности и прозрачности использования бюджетных средств, в самом же секторе государственного управления происходит трансформация целей и методов их достижения, переориентация на достижение результатов посредством применения современных форм руководства обществом. Одна из новых форм называется теорией «нового государственного управления» или «новый государственный менеджмент» (New Public Management, NPM).

В разных странах данная теория существует под различными названиями, такими как: новое государственное управление, менеджеризм, предпринимательское правительство, что подробно описано в работах Д. Осборна и Т. Геблера. Несмотря на различия в названиях, в основе своей данное понятие содержит набор компонентов, реализуемых в различных странах с разной полнотой в ходе реформирования государственного управления [208].

В конце 1970-х – начале 1980-х гг. практика NPM появилась в органах власти США и Великобритании. После этого присоединились к движению и правительства Новой Зеландии и Австралии. Успехи данных государств заложили фундамент для проведения административных реформ NPM в большинстве стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и других стран.

Позже ученые выделили общие во всех странах характеристики и организацию таких реформ, что позволило объединить их в общую теорию «нового государственного управления» [265].

Теория «нового государственного управления» является совокупностью различных практик государственного управления, а также принимает во внимание альтернативные институциональные подходы в целях возможного решения проблем [140].

Таблица 1.1 – Сравнение NPM с традиционной теорией публичного управления*

Традиционные теории	Новый государственный менеджмент (NPM)
Политические цели	Результаты, важные для граждан и общества (конечные общественные)
Экономичность	Результативность
Осуществление контроля (акцент на внешний контроль)	Добровольное соблюдение установленных норм и стандартов (акцент на внутренний контроль)
Распределение властных полномочий и функций	Обозначение миссии, целей, услуг, потребителей и результатов
Обоснование расходов	Обеспечение эффективности
Повышение ответственности	Обеспечение стимулов
Следование правилам и процедурам	Улучшение обратной связи

**Таблица разработана автором*

С одной стороны, NPM является набором управленческих инноваций, при этом по каждой из них можно провести оценку их воздействия. На более высоком уровне NPM направлена на повышение роли правительства в обществе.

Следствием перехода правительств к NPM является необходимость использования систем бюджетирования, бухгалтерского учета и финансовой отчетности, раскрывающих новые подходы к менеджменту.

В роли комплексного подхода, сочетающего в себе необходимый инструментарий, может выступить государственный финансовый менеджмент или финансовый менеджмент в публичном секторе (public finance management, PFM).

В России термин «государственный финансовый менеджмент» получил нормативное закрепление на федеральном уровне вместе с принятием Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2007 № 123н «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными распорядителями средств федерального бюджета» [29], в соответствии положениями которого финансовый менеджмент (далее – ФМ) является совокупностью процедур и

процессов, обеспечивающих результативность использования средств бюджета и включают в себя все составляющие бюджетного процесса (в том числе составление проекта бюджета, его исполнение, ведение учета и отчетности, контроль и аудит). В ходе развития нормативно-правовой базы в определении финансового менеджмента был введен термин «эффективность». Таким образом, финансовый менеджмент подразумевает обеспечение не только результативности управления бюджетными средствами, но и эффективности их использования. В данном виде определение было закреплено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.04.2009 № 34н «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета» и действовало около 8 лет [30]. Далее с принятием Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 29.12.2017 № 264н было определено, что результат финансового менеджмента составляет совокупность результатов выполнения процедур составления и исполнения бюджета, в том числе процедур в части финансового обеспечения закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности, управления активами, осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита [33].

В отечественной экономической литературе теоретические аспекты финансового менеджмента в секторе государственного (муниципального) управления рассматриваются в публикациях Д.С. Демиденко [101], А.М. Лаврова [178; 179], Е.А. Ермаковой [109], В.В. Климанова [171; 172], Ю.В. Мефодьевой [190], Л.И. Прониной [214], В.В. Сидоренко [224], А.Г. Силуанова [225], С.С. Бычкова [82], В.А. Шишова [244], В.М. Власовой [92; 93] и др.

Из зарубежных специалистов по данному направлению стоит отметить А. Блайндера [253], С. Виссера [273], П. Эразмуса [273], А. Хана [259] и др. В работах зарубежных авторов можно выделить определение Дугласа Норта:

«менеджмент публичными финансами – связан с законами, организацией, системой и процедурами, доступными правительству, желающему эффективно и прозрачно обеспечивать и использовать ресурсы. PFM также охватывает налоги и другие доходы правительства, заимствования и управление долгом, его основной фокус направлен на управление расходами, особенно в контексте публичного бюджетирования» [146; 269].

Под финансовым менеджментом в государственном секторе следует понимать не только как управление государственными расходами, но и как самостоятельную научную дисциплину с основами в экономике, политологии, праве и корпоративных финансах [259].

По мнению А.М. Балтиной, «финансовый менеджмент в общественном секторе экономики представляет собой систему управления эффективностью и результативностью бюджетных расходов, назначением которых является создание общественных благ, в основе которых лежит институционализация финансовых отношений между принципалом (органом власти, который выполняет полномочия и функции учредителя учреждения) и агентом (учреждением), расширение полномочий агента в распоряжении средствами бюджета с учетом требований принципа законности, включение механизма конкуренции за бюджетные ресурсы» [66].

Более широкое определение дает Е.А. Ермакова: «государственный финансовый менеджмент представляет собой науку, посвященную методологии и технике управления финансовыми потоками, активами, пассивами публично-правовых образований и рисками, возникающими при финансовом обеспечении процесса производства и предоставления общественных благ» [110].

По мнению автора, закрепленное на законодательном уровне определение финансового менеджмента не учитывает несколько важных аспектов, таких как внутренняя и внешняя организационно-правовая среда, в которой находится вся система финансового менеджмента, а также не обозначает субъектов управления по аналогии с определениями финансового

менеджмента в коммерческом секторе, где, например, *финансовый менеджмент определяется как деятельность исполнительных органов корпорации по «оптимизации финансовых потоков с целью получения приемлемых результатов»* [173].

Поэтому автор считает целесообразным дать более широкое определение: *государственный финансовый менеджмент является подсистемой государственного управления и представляет собой деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывая все элементы бюджетного процесса (в том числе планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита)*. Именно слово «система» подразумевает под собой наличие внешней и внутренней среды, в которой принимаются решения по управлению государственными средствами, что будет подробно рассмотрено в следующем параграфе. А обозначение субъекта управления позволяет персонифицировать ответственность за принимаемые решения, о чем давно уже идут разговоры на законодательном уровне.

Чтобы обеспечить долгосрочную устойчивость и сбалансированность бюджетной системы, правовое регулирование финансового рынка и повышение качества управления государственными финансами в Российской Федерации, постановлением Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 была утверждена государственная программа РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [20].

Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации совместно с Министерством финансов Российской Федерации в целях мониторинга лучших региональных и муниципальных практик в сфере управления общественными финансами запросил у субъектов Российской Федерации информацию по десяти направлениям [217]. По итогам анализа полученных от субъектов данных была проведена оценка основных результатов (достижений, наработок) региональных органов исполнительной

власти в области повышения эффективности управления общественными финансами на региональном уровне, установлены мероприятия с наибольшей результативностью, а также проведен анализ взаимосвязи мероприятий с имеющимися проблемами на федеральном и региональном уровнях. Проблемы, которые связаны с развитием и повышением качества финансового менеджмента, условно делятся на три группы:

- 1) проблемы нормативно-правового и методологического характера (см. рисунок 1.2);
- 2) проблемы, связанные с организацией и эффективностью контрольной деятельности (см. рисунок 1.3);
- 3) проблемы, связанные с кадровым составом органов внутреннего финансового контроля (ВФК) (см. рисунок 1.4).



Рисунок 1.2 – Проблемы нормативно-правового и методологического характера [217]



Рисунок 1.3 – Проблемы, связанные с организацией и эффективностью контрольной деятельности [217]

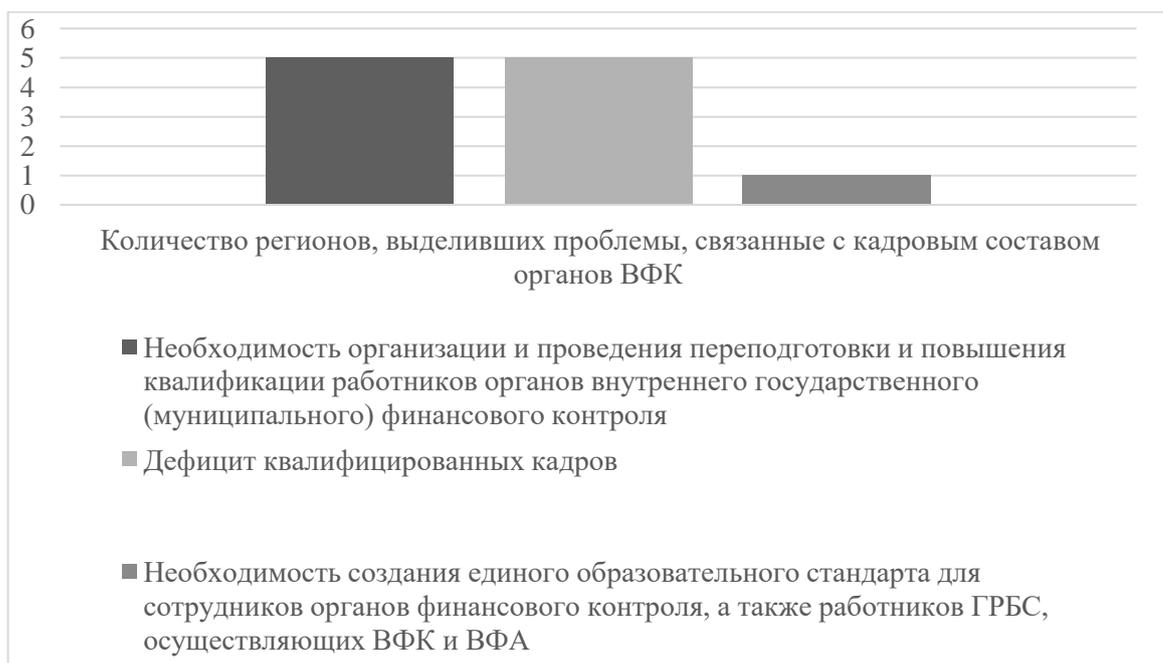


Рисунок 1.4 – Проблемы, связанные с кадровым составом органов ВФК [217]

Управление может быть успешным лишь при обеспечении его постоянного и непрерывного развития, а также при введении изменений, обеспечивающих как жизнестойкость организации, так и аккумуляцию потенциала инноваций. Развитию такого процесса способствует исследование систем управления, по итогам которого разрабатываются и предлагаются к реализации наиболее эффективные варианты построения систем управления.

Традиционно в качестве кульминационного момента в управленческих циклах выступают любые виды контроля на тех стадиях, когда фактические результаты действий сопоставляются с требованиями принятых решений, а при выявлении отрицательных отклонений устанавливаются их причины и виновные лица, принимаются меры для улучшения положения дел. Контрольная функция в бюджетном процессе должна проявляться на всех его стадиях в том или ином виде. Актуальна задача ее содержательного, технологического развития в среднесрочной перспективе.

До последнего времени в Российской Федерации система государственного финансового контроля была представлена отдельными элементами, не связанными ни едиными принципами построения, ни едиными требованиями к составу и форме информации, которая предоставляется заинтересованным лицам.

В числе приоритетов государственной политики в бюджетной сфере определено развитие системы государственного (муниципального) финансового контроля, реализуемое через:

- корректировку системы государственного (муниципального) финансового контроля в соответствии с международными стандартами и принципами в данной сфере;
- четкое определение предмета государственного (муниципального) финансового контроля, регламентирование его методов и форм;
- закрепление таких понятий, как «внешний» и «внутренний» государственный (муниципальный) финансовый контроль, а также соответствующее системное описание, разграничение полномочий органов

государственной (муниципальной) власти по осуществлению внешнего и внутреннего финансового контроля;

- закрепление особых «контрольных» бюджетных полномочий за отдельными участниками бюджетного процесса (законодательными (представительными) органами, главными администраторами бюджетных средств);

- переориентацию государственного (муниципального) финансового контроля на контроль соблюдения требований бюджетного законодательства в отношении участников бюджетного процесса и их должностных лиц;

- интенсификацию контроля за эффективностью использования бюджетных средств, государственного (муниципального) имущества, достоверности отчетности о результатах реализации государственных и ведомственных целевых программ, выполнения государственных (муниципальных) заданий;

- формирование полного перечня нарушений бюджетного законодательства, а также соответствующих мер бюджетного принуждения и административной ответственности с одновременным определением соответствующего этим нарушениям размера административных санкций;

- упрощение организации и повышение эффективности финансового контроля в муниципальных образованиях.

Приоритеты государственной политики в сфере развития системы государственного (муниципального) финансового контроля и соответствующие цели были сформулированы, в частности, в Программе повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г.

Новый импульс развития системы государственного и муниципального финансового контроля, необходимой для повышения качества управления общественными финансами, был дан принятием Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»,

который определяет сферы государственного (муниципального) финансового контроля и в числе основных новаций предусматривает введение понятий «внешнего» и «внутреннего» государственного (муниципального) финансового контроля [10]. Полномочия по осуществлению государственного (муниципального) финансового контроля возложены на органы внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

В настоящее время в России на федеральном уровне осуществляется двухуровневая система государственного контроля в финансово-бюджетной сфере. Счетная палата Российской Федерации реализует функции по внешнему государственному финансовому контролю, в то время как внутренний государственный финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений осуществляет Федеральное казначейство и его территориальные органы, а также структурные подразделения внутреннего финансового контроля (внутреннего финансового аудита) (далее – ВФК (ВФА)) главных распорядителей бюджетных средств (далее – ГРБС). В соответствии с указом Президента Российской Федерации от 02.02.2016 № 41 произошли значительные перемены в системе государственного финансового контроля – была упразднена Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, контрольные полномочия которой переданы Федеральному казначейству [12]. В условиях оптимизации деятельности ревизионного аппарата и сокращения штатной численности перед Федеральным казначейством и его территориальными органами встала задача освоения новых полномочий, а также оперативного построения эффективной системы государственного финансового контроля.

На сегодняшний день основными элементами, на основании которых базируется реализация Федеральным казначейством делегированных контрольных полномочий, являются:

- риск-ориентированный подход в части организации и проведения контрольных мероприятий;

- осуществление превентивного государственного контроля на этапе планирования расходов получателями бюджетных средств;
- проверка бюджетных средств на всех этапах их движения (от обоснования бюджетных ассигнований и получения ГРБС до доведения бюджетных средств до конечного получателя);
- осуществление непрерывного контроля, имеющего систематический характер;
- анализ и использование результатов работы других контрольных органов исполнительной власти;
- стандартизация нарушений и разработка классификатора по нарушениям бюджетного законодательства РФ.

Изменение подходов к осуществлению государственного (муниципального) финансового контроля заключается в том, что он должен состоять не только в установлении факта выделения и расходования средств, но и в подтверждении достижения эффекта, планируемого при принятии решений об их выделении.

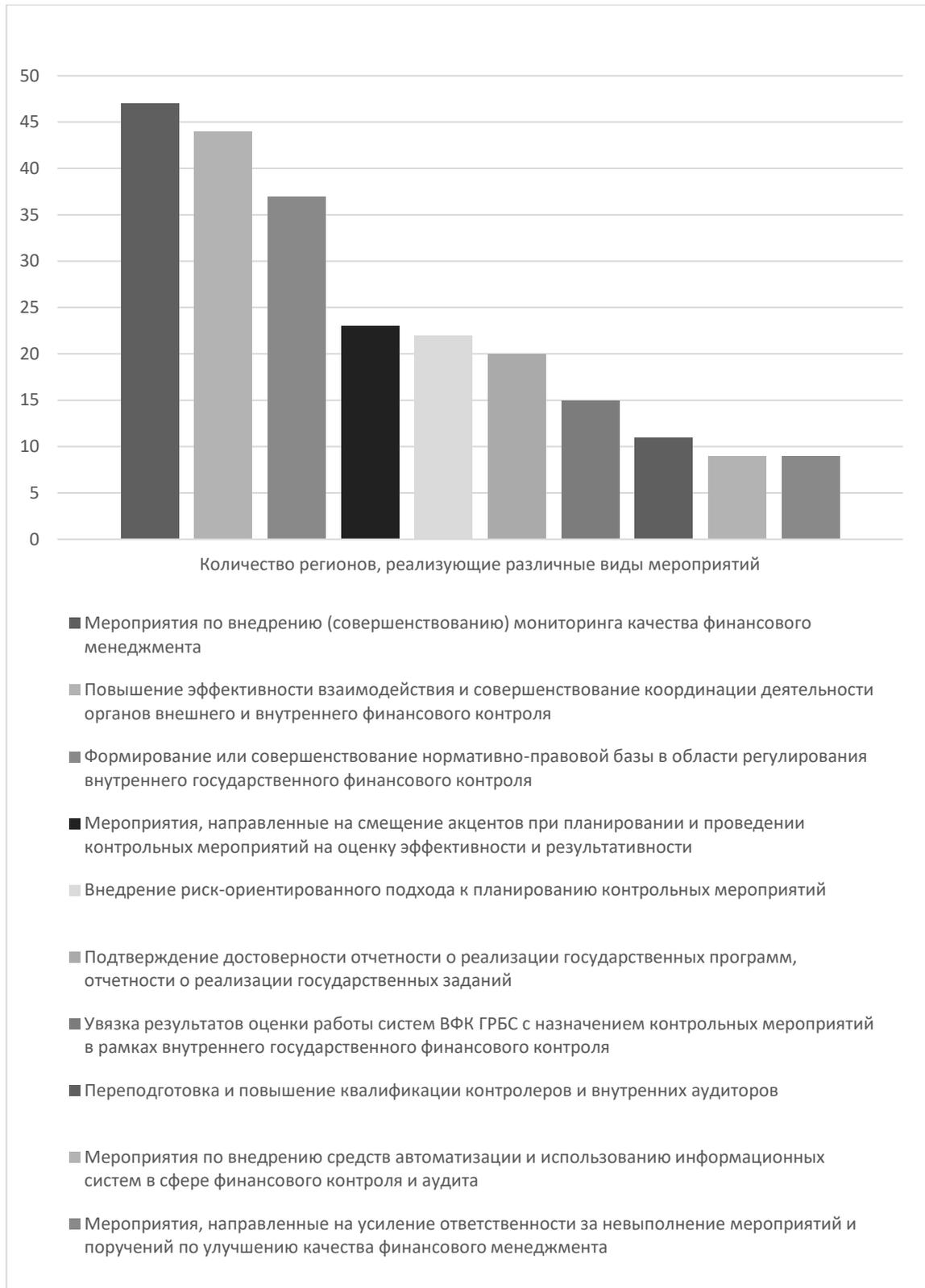


Рисунок 1.5 – Мероприятия, направленные на повышение качества финансового менеджмента, осуществляемые в субъектах Российской Федерации [217]

На рисунке 1.5 представлена диаграмма, которая отражает перечень мероприятий, осуществляемых субъектами Российской Федерации,

направленных на повышение качества финансового менеджмента. Но, к сожалению, эта работа носит бессистемный и разнонаправленный характер в зависимости от региона.

Внедрение принципов *Всеобщего управления качеством* на практике для устойчивого развития сектора государственного управления, где под развитием понимается процесс изменения своего состояния в соответствии с задаваемыми критериями, возможно по следующим направлениям:

1. *Стратегическое* развитие сектора государственного управления с ориентацией на потребителя в целях удовлетворения их потребностей. Акцент также должен быть на лидерстве руководителей на всех уровнях государственного управления.

2. *Тактическое* развитие сектора государственного управления на основе процессного подхода к внутренним управленческим системам, а именно построению систем управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита – основных инструментов для постоянного улучшения деятельности.

3. *Социальное* развитие сектора государственного управления, нацеленное на построение взаимовыгодных отношений между институциональными единицами данного сектора, а также вовлечения сотрудников, как важнейшего ресурса, в деятельность хозяйствующих субъектов.

4. *Цифровое* развитие сектора государственного управления с применением сквозных технологий, таких как большие данные, нейросети и искусственный интеллект, позволят принимать эффективные решения, основанные на фактах, а также стать источником знаний о государственном управлении в целом и государственном финансовом менеджменте в частности.

Таким образом, уточнение прикладных аспектов концепции *Всеобщего управления качеством* применительно к сектору государственного управления позволяет сформировать основные критерии его развития.

По мнению автора, **критериями развития** сектора государственного управления являются:

1. Уровень нормативно-правового обеспечения, в том числе по утверждению нормативов финансовых затрат в части обеспечения функций органов местного самоуправления;

2. Стандарты качества предоставления государственных услуг, в том числе организация мониторинга качества предоставляемых государственных услуг;

3. Степень разработки общих методологических подходов к созданию и внедрению систем управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита в секторе государственного управления на основе процессного подхода;

4. Уровень методологического обеспечения, в том числе усиление программно-целевой направленности и переход на проектные методы работы на всех уровнях власти;

5. Уровень кадрового обеспечения, в том числе создание и реализация Программ дополнительной подготовки для повышения эффективности управления государственными финансами;

6. Уровень систем оценки, мониторинга качества финансового менеджмента в секторе государственного управления;

7. Уровень систем стимулирования по результатам оценки качества финансового менеджмента;

8. Уровень открытости информации об организации бюджетного процесса и о бюджетах на всех уровнях власти с помощью средств массовой информации и официальных Интернет-сайтов;

9. Уровень внедрения цифровых технологий при организации деятельности и оказании услуг в секторе государственного управления.

Развитие сектора государственного управления на основе менеджмента качества и в соответствии с заданными критериями позволит формировать комплексную и более гибкую систему государственного управления в целом и управления государственными финансами в частности.

1.3. Методологическая основа развития сектора государственного управления

Для достижения целей проводимого исследования автор считает необходимым обосновать выбор методологического инструментария, а именно – системного подхода, который наиболее полно соответствует критериям развития финансового менеджмента, указанным выше.

Теоретические и методологические основы системного подхода, а также особенности применения системного анализа рассматриваются в работах А. Аверьянова, В. Волковой, А. Емельянова, В. Казаневской, В. Кинга, Д. Клиланда, А. Малиновского, Ю. Мануйлова, В. Маркова, Е. Новикова, И. Склярова, А. Умова, А. Цофнаса, В. Чернышова и др. [221].

Основные признаки и принципы системного подхода рассматриваются в ряде работ как зарубежных ученых (Л. фон Берталанфи [71], Р. Джонсон [104], Ф. Каст [104], Д. Розенцвейг [104], Дж. Ван Гиг [85], Т. Саати [266]), так и отечественных (А.А. Богданов [73], А.И. Берг [70], В.Г. Афанасьев [63], Э.В. Минько [194]).

По мнению В.Н. Садовского, И.В. Блауберга, Э.Г. Юдина, «системный подход – направление философии и методологии науки, специально-научного познания и социальной практики, в основе которого лежит исследование объектов как систем. Системный подход ориентирует исследование на раскрытие целостности объекта и обеспечивающих ее механизмов, на выявление многообразных типов связей сложного объекта и сведение их в единую теоретическую картину» [198].

По мнению автора, для целей настоящего исследования необходимо определить объект системы как некоторую целостность с общими закономерностями функционирования и развития, оказывающими существенное влияние на деятельность составляющих ее элементов и механизмов функционирования, в том числе организационно-правовых.

Именно понятие «система» лежит в основе системного подхода. Этот термин употребляется во многих значениях, что приводит к опасности

упустить основное содержание этого понятия. Автору наиболее близко определение профессора Л. фон Берталанфи, представляющего систему как «совокупность элементов, находящихся в определенных отношениях друг с другом и со средой» [71].

Акцентирование внимания на различных аспектах системы является условным и служит для углубленного изучения не только природы взаимодействия элементов внутри системы, но и взаимодействия самой системы с окружающей ее средой.

Элементы внутри системы (субъекты и объекты), находящиеся в определенной зависимости друг от друга, направлены на достижение конкретной цели, обладают общими свойствами и поведением.

Резюмируя, выделим основные свойства системы:

- система есть совокупность элементов, каждый из которых может рассматриваться как отдельная система более низкого порядка, а сама система являться подсистемой более высокого порядка;
- наличие существенных связей между элементами системы и (или) их свойствами;
- наличие интегративных свойств, присущих системе в целом, но не свойственных в отдельности ни одному из ее элементов.

Следовательно, системный подход является универсальным инструментом методологии, способным решать сложные задачи в различных областях исследовательской деятельности, в том числе в государственном секторе управления.

Системный подход к развитию сектора государственного управления может служить инструментом комплексного решения усложнившихся задач по обеспечению качества деятельности институциональных единиц данного сектора в целом, и качества государственного финансового менеджмента в частности. Среди основных задач – достижение бюджетной устойчивости в условиях нестабильности внешней среды, повышение качества оказания государственных услуг, повышение эффективности и результативности

бюджетных расходов, повышение качества управления государственными активами, выбор наиболее эффективных инструментов привлечения, размещения, распределения и перераспределения государственных финансов; наделение ответственности за создание условий устойчивого развития общества.

Применительно к настоящему исследованию необходимо определить практический инструментарий реализации системного подхода, которым, по мнению автора, должен выступить системный анализ.

Как конкретный метода решения крупных экономических проблем, этот инструмент получил развитие в 40–60-х годах в работах группы американских исследователей (С. Оптнера, С. Янг) [202; 249]. Их исследования были связаны с функционированием военно-промышленного комплекса, но затем распространились и на предприятия других секторов.

В Советском Союзе методология системного анализа была применена в 1965–1970 гг. в период проведения так называемой Косыгинской реформы. На сегодняшний день системный анализ используется при проведении методологических исследований в области менеджмента, экономики, маркетинга на макро и микроуровнях.

В сфере экономики инструменты системного анализа развивали такие ученые, как Р. Акофф и Ф. Эмери [58], В.Н. Волкова и А.А. Емельянов [67], И.Н. Дрогобыцкий [105], Э. Квейд [168], Д. Клиланд и В. Кинг [170], М.Д. Месарович [188], К. Негойцэ [195], Ф.И. Перегудов и Ф.П. Тарасенко [206], Ю.И. Черняк [242; 243], С. Янг [249], а также другие отечественные и зарубежные исследователи.

По мнению автора, применение системного анализа как инструмента системного подхода в настоящем исследовании обусловлено следующими теоретическими обстоятельствами:

– применение системного анализа возможно в тех случаях, когда имеет место высокая начальная неопределенность проблемы и многокритериальность задач, необходимых для ее решения;

- возможность глубокого исследования целеполагания с последующей структуризацией целей;
- возможность использования различных методов при постановке задач (эвристических, формальных, опытных, смешанных);
- позволяет использовать специалистов разных областей знаний для принятия коллективных решений;
- требует разработки конкретной методики решения проблемы;
- необходимость разделения объектов исследования на составные части при сохранении целостного представления о них.

Назревшая необходимость использования системного анализа непосредственно в практической области управления государственными финансами predeterminedena следующими причинами:

- 1) разнородность участников сектора государственного управления как по роду их деятельности, так и по целям создания;
- 2) наличие как непосредственных, так и опосредованных результатов деятельности, при этом прямые результаты деятельности могут усугублять проблему в краткосрочном периоде, но иметь положительное управленческое воздействие в будущем;
- 3) наличие проблем нормативно-правового и методологического характера («незрелое законодательство» – накладываются бюджетные обязательства без предварительно разработанной методики их реализации);
- 4) осуществляемая интеграция процессов по внутреннему государственному финансовому контролю, ведомственному и внутреннему финансовому контролю самих институциональных единиц;
- 5) взаимодействие функций управления государственными финансами по планированию, учету, контролю и анализу исключительно на основе контрольной информации;
- 6) усиление взаимовлияния различных объектов контроля;
- 7) кадровый состав органов внутреннего финансового контроля;

8) применение более сложных инструментов по привлечению, размещению, распределению и перераспределению финансовых ресурсов в государственном секторе;

9) достижение бюджетной устойчивости в условиях политической нестабильности.

Далее целесообразно описать **технологии системного анализа** применительно к настоящему исследованию, то есть определить последовательность действий, которые направлены на создание и обеспечение функционирования систем.

В научной литературе достаточно широко описываются технологии системного анализа, хотя и разброс мнений достаточно широк. После обобщения основных научных результатов теоретических и прикладных работ [58; 67; 105; 168; 170; 188; 195; 202; 206; 242; 243; 249] автор выделил 6 основных этапов:

1. Постановка проблемы.
2. Моделирование системы.
3. Эндогенный анализ системы.
4. Экзогенный анализ системы.
5. Организация функционирования системы.

Постановка проблемы – начальный этап исследования подразумевает изучение основных процессов системы, установления отклонений от намеченных результатов реализации процессов, установления причин возникших отклонений, анализа возможных последствий. В схематичном виде этот этап представлен на рисунке 1.6.

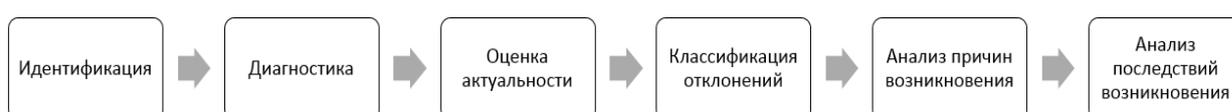


Рисунок 1.6 – Схема первого этапа технологии системного анализа [243]

Под диагностикой проблемы будем понимать выявление отклонений от нормальных параметров процессов, далее по схеме определяем масштаб и степень влияния отклонений на элементы системы, производим классификацию отклонений, анализируем причины и последствия их возникновения, в том числе определяем смежные проблемы, если таковые возникнут.

Моделирование системы производится с целью поиска оптимальных вариантов решения проблемы. Таким образом при моделировании системы необходимо учитывать все факторы, влияющие на результат функционирования системы, а также установить силу их влияния.

На этапе моделирования необходимо определиться с объектом системы – это могут быть отдельные проекты, программы, процессы, процедуры и операции, деятельность институциональных единиц в целом и др. В настоящем исследовании под объектом будем понимать функцию управления государственными финансами.

Также важный момент – определение субъектного состава системы, которыми могут выступать как отдельные институциональные единицы (исполнительные органы власти, государственные предприятия, фонды, причем на разных уровнях), так и отдельные личности (разные категории сотрудников – принимающие решения, либо исполняющие их).

Этап моделирования должен включать определение всех видов ресурсов системы; установление границ, в рамках которых будет функционировать система; комплекса средств связи – «язык системы» – между субъектами.

Определение целей системы – этап, на котором осуществляется анализ и декомпозиция целей, достижение которых позволит решать проблему в соответствии с заданными параметрами. Так как система может быть сложной и многофакторной, необходимо определиться с набором ценностных установок конкретной системы и только потом сформулировать

генеральную цель, то есть основной результат, которого необходимо достичь.

Автор считает целесообразным использовать иерархическое представление системы – произвести декомпозицию целей. Иерархии дают возможность более подробно представить информацию о структуре и функциях системы на более низких уровнях, и, соответственно, иметь более наглядное представление о том, как изменения в приоритетах на верхнем уровне будут влиять на приоритеты элементов нижних уровней. По мнению Т. Саати: «естественные системы, составленные иерархически, то есть посредством модульного построения и затем сборки модулей, строятся намного эффективнее, чем системы, собранные в целом» [270]. Применительно к данному исследованию автор будет придерживаться такой же позиции.

Решение любой сложной проблемы путем построения иерархий предполагает группировку элементов системы в соответствии с распределением свойств между этими элементами и расстановку приоритетов между такими группами. Последовательная расстановка приоритетов элементов разных уровней относительно генеральной цели методом попарных сравнений позволит достичь наилучших результатов решения сложной проблемы.

Чтобы оценить работу системы, необходимо выбрать критерий оценки. В настоящем исследовании мы будем выделять группы критериев и строить систему комплексных показателей, так как имеем дело с многофакторной системой.

На этапе *эндогенного анализа* системы, то есть изучения внутренней среды требуется изучить характер структурных и системных связей между элементами и разными уровнями системы, задать входные и выходные параметры процессов.

На этапе *экзогенного анализа*, то есть изучения факторов внешней среды, оказывающих влияние на функционирование системы, как правило

задаются целевые показатели, которых необходимо достичь в определенный период времени, составляется план мероприятий по их достижению; определяются «критические точки» – места возникновения рисков недостижения целей; определяются контрольные события, позволяющие оценить возникновения отклонения системы от заданных параметров.

Процесс организации функционирования системы направлен на обеспечение стабильной и устойчивой системы, представляет собой часть управленческого цикла – оценка работы системы и устранение ошибок (дефектов) или отклонений в случае их возникновения. Автор придерживается подхода к государственному управлению, основанному на концепции управления качеством, поэтому для целей настоящего исследования ошибки будем делить на общие (системные), которые возникают в результате нестабильной работы системы, и особые, которые связаны с быстротечными событиями или с конкретной личностью. По мнению Ллойда Нельсона, основная проблема менеджмента заключается «в неумении интерпретировать информацию, содержащуюся в вариациях» [102]. А правильно представленная и правильно интерпретированная информация дает возможность оценить стабильность системы и обосновать такой вывод. По оценкам Э. Деминга, «94% ошибок и отклонений принадлежат системе, а 6% – особые». Соответственно системные ошибки находятся в зоне ответственности менеджмента и любое существенное улучшение качества может быть только следствием воздействия на систему.

Методы системного анализа могут быть объединены в самостоятельные группы по определенному признаку. Например, в работе Ю.И. Черняка «Системный анализ в управлении экономикой» приведена классификация, представленная в таблице 1.2 [243].

Таблица 1.2 – Основные методы системного анализа [243]

№ п/п	Группа методов системного анализа	Характеристика группы	Содержание группы (основные методы)
1	Неформальные методы	Основаны на использовании личного опыта различных специалистов с получением от них субъективных оценок, диагнозов и прогнозов	1) Метод сценариев 2) Метод экспертных оценок 3) Диагностические методы
2	Графические методы	Обеспечивают решение задачи с помощью наглядных (графических) средств	1) Метод дерева целей 2) Матричные методы 3) Сетевые методы
3	Количественные методы	Обеспечивают получение объективных сведений, выражаемых в виде числовых показателей	1) Методы экономического анализа 2) Морфологические методы 3) Статистические методы
4	Методы моделирования	Предполагают создание различных аналогов исследуемого объекта	1) Кибернетические модели 2) Описательные модели 3) Оптимизационные модели 4) Имитационные модели 5) Игровые модели

Указанные методы характеризуются разной природой и заимствованием из различных областей наук, и, по мнению автора, нельзя опираться на какую-то одну группу. В настоящем исследовании будет применен комбинированный подход, то есть будут использованы все методы, которые позволят решить поставленные в работе проблемы. Более того, автор считает необходимым использовать метод анализа иерархий, который направлен на придание устойчивости системы, а также для распределения ресурсов (в качестве приоритетов); различные статистические методы для

оценки состояния системы финансового менеджмента в государственном секторе управления.

Подводя итог, можно дать следующее *определение системному анализу финансового менеджмента в секторе государственного управления* – инструмент системного подхода, представляющий из себя набор логических действий по построению оптимальных связей между целями, ресурсами и способами достижения поставленных целей для развития сектора государственного управления.

Согласно описанной выше технологии системного анализа, универсальную модель системы финансового менеджмента можно представить в следующем виде (см. рисунок 1.7):



Рисунок 1.7 – Универсальная модель системы финансового менеджмента
(разработана автором)

Структуру функциональной модели обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления можно представить следующим образом:

- элементы входа, включающие материальные объекты или данные, преобразующиеся под действием функции управления в выход (доходы, имущество и иные активы);
- элементы управляющего воздействия на функцию (приказы, регламенты, инструкции и т. д.);
- процессы, операции и процедуры, осуществляемые в рамках финансового менеджмента (управление доходами и расходами бюджета,

управление активами, ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составление бухгалтерской (бюджетной) отчетности, организация ВК и ВА);

– ресурсы, используемые для осуществления процессов и процедур (кадры, электроэнергия, информационные технологии и др.);

– элементы выхода, включающие результаты, полученные по итогам осуществления процессов, операций и процедур.

Данная структура представлена на рисунке 1.8.



Рисунок 1.8 – Функциональная модель финансового менеджмента (разработана автором)

В процессе осуществления финансового менеджмента организации сектора государственного управления должны управлять (перераспределять) доведенными до него предельными объемами денежных средств, заложенными на соответствующий финансовый год для исполнения бюджетных обязательств (элементы входа), таким образом, чтобы обеспечить их максимально эффективное и результативное использование в целях качественного выполнения своих функций и оказания государственных услуг (выход). Основными направлениями финансового менеджмента организаций сектора государственного управления являются:

- планирование бюджета;
- исполнение бюджета;
- ведение бухгалтерского (бюджетного) учета;
- формирование и представление бухгалтерской (бюджетной) отчетности;
- осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Для эффективного и результативного использования бюджетных средств осуществление процессов и процедур организациями сектора государственного управления должно проходить в строгом соответствии с требованиями нормативных правовых актов бюджетного законодательства.

Для эффективного выполнения процессов и процедур нужны кадровые ресурсы, имеющие соответствующую квалификацию и подготовку, а также здания и сооружения, автоматизированные информационные системы (ресурсы).

На основе структурной и функциональной модели финансового менеджмента в следующей главе будет разработана система государственного финансового менеджмента в виде совокупности целей и средств по их достижению, включающая в себя модель обеспечения качества управления государственными финансами на основе семейства международных стандартов ISO.

Выводы главы 1

В настоящей главе определены роль и место сектора государственного управления в РФ. В связи с особым положением сектора государственного управления в экономике, которое связано с наличием исключительного права у органов государственной власти и местного самоуправления – реализации властных полномочий от имени Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, уточнен состав хозяйствующих субъектов данного сектора и определены основные экономические функции. Исследованы основные теоретико-методологические подходы к изучению эффективности государственного управления. Методологический подход, базирующийся на концепции Всеобщего управления качеством (TQM), является наиболее комплексным. Симбиоз системного и процессного подхода позволяет обеспечивать развитие сектора государственного управления по всем направлениям и сферам деятельности институциональных единиц государственного сектора, в том числе государственного финансового менеджмента, в целях увеличения эффективности использования бюджетных средств на основе информации с применением новых технологий ее обработки; давать объективную оценку качества финансового менеджмента на основе анализа системы показателей и установления зависимостей между параметрами (единичными показателями). Группировку параметров целесообразно проводить по трем предметам оценивания – общих результатов финансового менеджмента; эффективности оказания государственных услуг и расходования бюджетных средств; надежности и уровню зрелости внутренних управленческих систем, таких как система управления рисками, система внутреннего контроля, система внутреннего аудита.

Исследование категории финансового менеджмента как одной из основных функций государственного управления позволило сформулировать авторское определение: *государственный финансовый менеджмент является подсистемой государственного управления и представляет собой*

деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывая все элементы бюджетного процесса (в том числе планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита).

Уточнены прикладные аспекты теории Всеобщего управления качеством и обоснованы девять основных критериев развития сектора государственного управления, которые выступают в роли ключевых условий обеспечения качества деятельности институциональных единиц сектора государственного управления. Сформулированные критерии развития позволили обосновать системный подход в качестве методологического инструментария исследования.

Системный подход к развитию сектора государственного управления может служить инструментом комплексного решения усложнившихся задач по обеспечению качества деятельности институциональных единиц данного сектора в целом, и качества государственного финансового менеджмента в частности. Среди основных задач – достижение бюджетной устойчивости в условиях нестабильности внешней среды, повышение качества оказания государственных услуг, повышение эффективности и результативности бюджетных расходов, повышение качества управления государственными активами, выбор наиболее эффективных инструментов привлечения, размещения, распределения и перераспределения государственных финансов; наделение ответственности за создание условий устойчивого развития общества.

В качестве практического инструментария реализации системного подхода выбран системный анализ и дано следующее *определение – инструмент системного подхода, представляющий из себя набор логических действий по построению оптимальных связей между целями, ресурсами и способами достижения поставленных целей для развития сектора государственного управления.*

Подробно описана технология системного анализа, на основе которой представлена универсальная модель системы финансового менеджмента в государственном секторе и разработана функциональная модель финансового менеджмента.

ГЛАВА 2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

2.1. Категория качества финансового менеджмента в секторе государственного управления

Исследования показывают, что большинство возникающих проблем в коммерческих организациях зависят от качества существующей системы менеджмента. Государственные структуры не являются исключением и также уделяют особое внимание качеству управления, в том числе качеству финансового менеджмента.

Как уже отмечалось в главе 1, государственный финансовый менеджмент является подсистемой государственного управления и представляет собой деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывая все элементы бюджетного процесса (в том числе планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита).

Чтобы более глубоко исследовать категорию качества финансового менеджмента, необходимо уточнить основные понятия и выделить соответствующие элементы категории.

Понятийный аппарат исследуемой области включает в себя такие основные понятия, как: «Система обеспечения качества финансового менеджмента (далее – СОКФМ)», «объекты СОКФМ», «субъекты СОКФМ», «элементы СОКФМ», «системные связи», «обратная связь», «комплексная система показателей», «система управления рисками и внутреннего контроля», «система внутреннего аудита»; а также расширен понятийный аппарат за счет включения в него следующих понятий: «язык Системы», «системный анализ финансового менеджмента», «контрольная среда», «контрольная информация», «карта бюджетной процедуры».

Для повышения обоснованности и точности проводимых исследований требуется уточнение и расширение понятийного аппарата СОКФМ за счет включения в него следующих понятий: «контрольная среда», «комплекс средств связи», «системный анализ финансового менеджмента», «контрольная информация».

Все вышеперечисленные понятия будут уточняться в процессе моделирования СОКФМ, которое начинается с определения субъектно-объектного состава системы.

В целях настоящего исследования субъектный состав представим в таблице 2.1 по уровням управления.

Таблица 2.1 – Субъектный состав СОКФМ*

Уровни государственного управления	Субъекты управления
Федеральный	Государственные федеральные органы власти, государственные корпорации, государственные предприятия и учреждения
Региональный	Региональные органы власти, региональные государственные предприятия и учреждения
Муниципальный	Муниципальные органы власти, муниципальные предприятия и учреждения

* Таблица разработана автором.

Определив субъектный состав, что является управляющей системой, для нашего исследования очень важно сформулировать комплекс средств связи, так называемый «язык системы», для определения взаимосвязей между субъектами. Так как в нашем исследовании к субъектам относятся институциональные единицы государственного сектора, то средствами связи между ними являются жестко регламентированные нормативно-правовые документы. Это может быть, как достоинством системы, так и иметь негативные последствия, потому что теряется гибкость системы, что не позволяет ей устойчиво развиваться. Можно определить и другие негативные факторы: дублирование полномочий, многозвенность и параллелизм в организации деятельности; неэффективное соотношение затрат ресурсов,

обеспечивающих функционирование системы органов государственного управления, и результативности их действий; бюрократия, не позволяющая принимать эффективные профессиональные решения, и др. Основные характеристики качества управляющей системы на примере г. Санкт-Петербурга будут подробно исследованы в главе 5.

Как уже говорилось в главе 1, объектом исследования являются организации, выполняющие функцию управления государственными финансами. Любую функцию управления можно представить в соответствии с циклом PDCA, изображенным на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 – Цикл PDCA [99]

Одной из функций управления качеством является оценка. На данный момент оценка качества финансового менеджмента производится по 4 основным этапам – *планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита*, упуская при этом оценку таких важных элементов, как финансовые инструменты и финансовые решения. Очень важно это учесть при построении модели обеспечения качества финансового менеджмента в государственном секторе.

Под ресурсами системы мы будем понимать все виды доходов бюджета на разных уровнях и в том числе результаты управления активами, к которым

относятся движимое и недвижимое имущество, нематериальные активы и т. д.

На этапе определения целей системы надо исходить из того, что ресурсы сектора государственного управления расходуются для перераспределения национального богатства и доходов в соответствии с несколькими ценностными установками, в том числе для обеспечения общества и его граждан товарами и услугами на бесплатной основе или по существенно низким ценам; обеспечение безопасности жизни и здоровья; обеспечение правопорядка и т. д. Формулировка генеральной цели СОКФМ очень важна, так как это будет являться основным результатом, которого необходимо достичь, а также сделать декомпозицию целей.

Чтобы конкретизировать целевые установки системы, надо обозначить заинтересованные стороны и выявить их основные требования. А проведенное выше исследование позволяет автору представить модель обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления, которая представлена на рисунке 2.2.

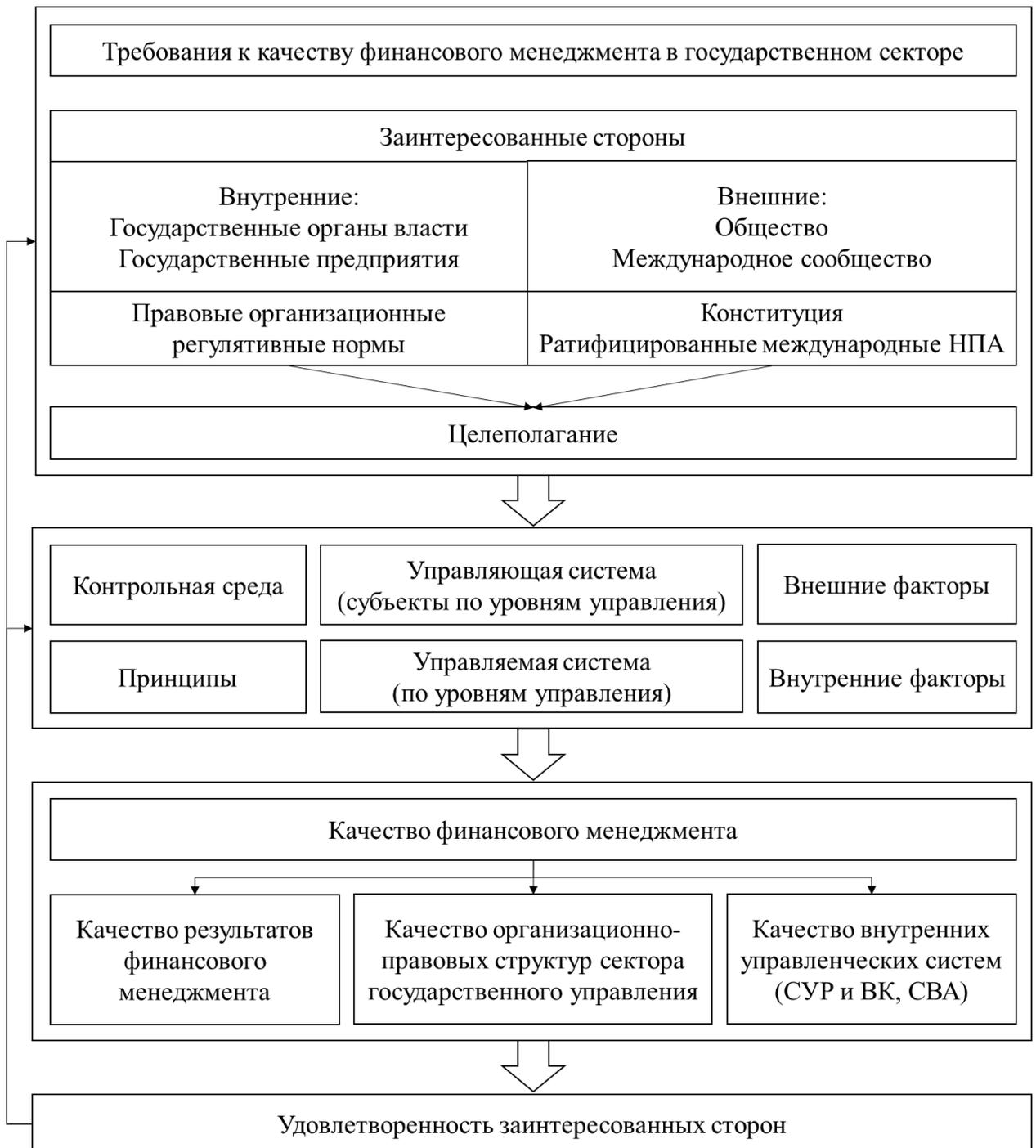


Рисунок 2.2 – Модель обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления *(разработана автором)*

В таблице 2.2 представлены основные требования заинтересованных сторон к государственному финансовому менеджменту.

Таблица 2.2 – Основные требования заинтересованных сторон к государственному финансовому менеджменту*

Требования внутренних заинтересованных сторон (государственных органов власти, государственных предприятий)	Требования внешних заинтересованных сторон (общества и международного сообщества)
<ul style="list-style-type: none"> – эффективность; – прозрачность деятельности. 	<ul style="list-style-type: none"> – обязательные требования в соответствии с законодательством на всех уровнях заинтересованных сторон (требования к безопасности жизни и здоровья, социальной справедливости и т. д.); – обязательные требования в соответствии с международными НПА.

* Таблица разработана автором.

В целях настоящего исследования под принципом эффективности использования бюджетных средств подразумевается определение ст. 34 Бюджетного Кодекса РФ «... при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)».

Из вышеприведенной таблицы 2.2 можно сделать вывод, что основной целью государственного финансового менеджмента является перераспределение государственных доходов в соответствии с требованиями всех заинтересованных сторон на принципах эффективности и результативности в пределах законодательства.

То есть обеспечивать качество финансового менеджмента необходимо по трем направлениям:

- качество результатов непосредственно финансового менеджмента (финансовой дисциплины);

- качество организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления;
- качество внутренних управленческих систем (систем управления рисками и внутреннего контроля, системы внутреннего аудита).

На данный момент в российской практике отсутствуют документы методического и регуляторного характера по обеспечению качества государственного финансового менеджмента, а вот правила оценки качества финансового менеджмента определены в Приказе Минфина России от 29.12.2017 № 264н «О формировании отчета Минфина России о результатах мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета)» и осуществляется системно только по первому направлению [33].

По второму направлению частично в качестве оценки можно принять оценки по эффективности исполнения государственных программ, где есть основные исполнители и соисполнители, но это очень условно и требует дополнительной проработки. Более подробно это направление оценки будет изложена в следующем параграфе. Также автор предлагает использовать показатели по управлению сетью подведомственных учреждений. Такие показатели отсутствуют в федеральной методике, но присутствуют в ряде региональных.

Третье направление оценки только формируется. В целях настоящего исследования под качеством внутренних управленческих систем, таких как система управления рисками и внутреннего контроля и система внутреннего аудита. В связи с тем, что на законодательном уровне эти полномочия возложили на ИОГВ только в 2014 году, автор считает целесообразным изложить все результаты исследования по этим направлениям в главах 3 и 4.

Поскольку мы имеем дело с многофакторной системой, представляется целесообразным проводить комплексную оценку СОКФМ по всем трем направлениям.

Что касается второго направления обеспечения качества, то в условиях экономии бюджета, с одной стороны, возникает необходимость снижения непроизводственных издержек, в том числе на содержание ИОГВ и их подведомственных учреждений, с другой стороны, улучшение качества государственного управления само по себе является интенсивным фактором экономического роста.

В настоящее время на федеральном уровне активно обсуждается вопрос об оптимизации системы органов исполнительной власти на основе принципа экономности. Однако для преодоления кризисных явлений экономию от укрупнения ИОГВ, достигаемую, прежде всего, за счет снижения размера операционных расходов, должно сопровождать повышение эффективности деятельности ИОГВ.

В 2018 году была разработана Концепция повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг., представляющая собой основополагающий документ, обобщающий реализуемые и перспективные меры, направленные на повышение эффективности расходов бюджетов на среднесрочный период. В рамках реализации Концепции в 2019 г. в части обеспечения **операционной эффективности** предполагается в том числе оптимизация процедур государственных закупок, разработка единых форматов документов, наполнение и ведение каталога товаров, работ и услуг для государственных (муниципальных) нужд; формирование реестра функций (полномочий) ФОИВ и перечня функций ФОИВ, не относящихся к публично-властным и подлежащих централизации (специализации) или передаче на аутсорсинг; создание в Федеральном казначействе единого центра компетенций по ведению бюджетного учета и формированию бюджетной и иной отчетности. По мнению автора, целесообразно распространить данную практику на все уровни власти.

Принципы финансового обеспечения процессов по осуществлению полномочий органами государственной власти субъектов РФ указаны в ст. 26.2 и 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» [6].

Следовательно, финансированию подлежит деятельность подведомственных государственных учреждений (ГУ) в соответствии с полномочиями и функциями ИОГВ, определение которых должно также соответствовать названному закону.

При этом каждый вид деятельности ГУ, равно как осуществление каждого полномочия ИОГВ, влечет наличие определенного функционала и, соответственно, бюджетных расходов на его содержание.

Однако многие ГУ образованы в раннее время (в большинстве – до 2011 г.), после которого ИОГВ реорганизовывались, изменялись их полномочия и функции, а также неоднократно вносились изменения в упоминаемый закон.

Таким образом, для обеспечения качества деятельности органов государственного управления представляется необходимым и первоочередным актуализировать цели и виды деятельности, определенные в уставах ГУ, в соответствии с задачами, возложенными в настоящее время на ИОГВ (при необходимости уточнив и положения об ИОГВ на основе действующего законодательства). В результате предлагаемой актуализации будут решены такие вопросы, как:

- перераспределение функций (или их исключение, в случае утраты полномочия), а в отдельных случаях – ликвидация (реорганизация) ГУ;
- оптимизация организационной структуры и расходов, выделяемых на обеспечение деятельности;
- сокращение функционала, в том числе за счет подразделений, непосредственно не реализующих функцию, а обеспечивающих организацию

закупки ее выполнения третьими лицами.

Таким образом, совершенствование распределения полномочий между ИОГВ следует производить на основе сочетания двух принципов – экономии и эффективности деятельности. Для практической реализации на региональном уровне представляются целесообразными мероприятия, указанные в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Мероприятия на региональном уровне*

№ п/п	По направлению эффективности	По направлению экономности
1	Разработка региональной методики оценки эффективности деятельности ИОГВ по каждому полномочию	По результатам анализа соответствия государственных функций и услуг, предоставляемых ИОГВ и их подведомственными учреждениями, полномочиям и требованиям, которые установлены действующим законодательством Российской Федерации и региона, исключение (актуализация) функций и, соответственно, сокращение расходных обязательств. Переименование оказываемой ГУ в рамках гос. задания услуги и корректировка суммы, выделяемой на ее выполнение, в случае если оказание услуги производится путем закупки у третьих лиц, а не подразделением ГУ (пересчет норматива, рассчитанного по выполнению услуги ГУ, на норматив, рассчитываемый по затратам на организацию ГУ закупки).
2	Определение ключевых показателей деятельности ИОГВ на год и на плановый период	Анализ государственных услуг, предоставляемых ИОГВ и их подведомственными учреждениями (в том числе передаваемых МО), на предмет определения правовой, организационной и технической возможности их предоставления на базе МФЦ. Внесение необходимых изменений в нормативные правовые акты и административные регламенты**. Проведение анализа (декомпозиция) каждой государственной услуги как совокупности отдельных операций, часть из которых (например, сбор необходимых документов) может выполняться сотрудниками «фронт-офиса» МФЦ. Закрепление (присутствие) представителя ИОГВ в МФЦ («бэк-офисе») для выполнения отдельной операции государственной услуги (легализации/авторизации), если ее осуществление возможно исключительно должностным лицом ИОГВ.

Продолжение таблицы 2.3

		<p>Снижение существующих операционных затрат ИОГВ путем определения предельного количества сотрудников подразделений, обеспечивающих непосредственную деятельность ИОГВ как юридического лица (бухгалтерия, делопроизводство, кадры и т. п.), как норматив пропорционально численности ИОГВ.</p> <p>При этом необходимо применять поправочные коэффициенты, учитывающие отклонения от нормы, когда помимо обеспечения непосредственной деятельности ИОГВ как юридического лица данные подразделения дополнительно обеспечивают функции, связанные со спецификой полномочий ИОГВ, например: обеспечиваемое бухгалтерией администрирование доходов, отдельные виды которых объемны как по количеству, так и по периодичности зачисления; согласование нормативных правовых актов иных ИОГВ, обеспечиваемое юристами; осуществление административного производства и последующее отстаивание интересов в судах по обжалованию вынесенных постановлений; сфера полномочий со значительным массивом делопроизводства, связанным с рассмотрением жалоб (обращений) и дела, формируемых по административным правонарушениям</p>
3	<p>Организация деятельности районных администраций с переходом на «матричную» модель структуры с применением проектного управления (профильные подразделения администрации формируются из представителей отраслевых ИОГВ, и ими обеспечивается прямое выполнение полномочий и задач ИОГВ на территории района, координация и согласование деятельности осуществляется главой (заместителями) как проектными управляющими) или «делегированной» модели (администрация самостоятельна по всем направлениям в пределах</p>	<p>Сокращение «посреднических» отраслевых подразделений на районном и городском уровнях. Государственные услуги населению оказываются непосредственно в районе (месте принятия решения) и в сокращенные сроки. Документооборот и определенные услуги реализуются через МФЦ, осуществляется сокращение обеспечивающих подразделений (специалистов).</p>

Продолжение таблицы 2.3

	выделенного финансирования или по определенным сферам, другие осуществляются непосредственно профильным ИОГВ)	
--	---	--

** Таблица разработана автором.*

****** Для проведения анализа государственных услуг, предоставляемых ИОГВ и их подведомственными учреждениями (в том числе передаваемых МО), в целях их предоставления на базе МФЦ следует на основании перечня нормативных правовых актов, регулирующих отношения в связи с предоставлением государственной услуги, произвести:

1. Анализ каждого нормативного правового акта на предмет наличия норм, препятствующих предоставлению государственной услуги на базе МФЦ, сформировав их перечень с конкретными статьями, в которые необходимо внести изменения, а также формулировок норм, которые необходимо исключить/дополнить/изложить в соответствующей редакции.

2. Утвердить план внесения изменений в нормативные правовые акты, содержащий информацию согласно предыдущему пункту алгоритма, а также сроки разработки и утверждения соответствующих нормативных правовых актов.

3. Сформировать предложения по внесению, при необходимости, изменений в федеральные нормативные правовые акты в целях устранения ограничений, препятствующих предоставлению государственных услуг посредством МФЦ.

Если непосредственные результаты финансового менеджмента в государственном секторе определены в нормативно-правовых документах и систематически оцениваются, то организационно-правовая система сектора государственного управления – изменяющаяся структура, что зависит от полномочий, которыми наделяются исполнительные органы власти. Таким образом, обеспечение качества деятельности органов государственного

управления в большей степени связано с процессом совершенствования распределения полномочий между ними, и производить его целесообразно на основе сочетания двух принципов – экономии и эффективности деятельности. Автором разработан перечень мероприятий для практической реализации данного процесса на региональном уровне.

Что касается оценки эффективности деятельности органов государственного управления, то на федеральном уровне проводится оценка эффективности только отдельных сфер деятельности органов исполнительной власти, например:

1) эффективность деятельности руководителей федеральных органов исполнительной власти и высших должностных лиц (руководителей высших исполнительных органов государственной власти) субъектов Российской Федерации по созданию благоприятных условий ведения предпринимательской деятельности [26]. Основные группы показателей в рамках данной оценки (до 2018 г.):

- общая характеристика предпринимательским сообществом условий ведения предпринимательской деятельности, включая улучшение инвестиционного климата;
- совершенствование таможенного администрирования;
- улучшение предпринимательского климата в сфере строительства;
- повышение доступности энергетической инфраструктуры;
- поддержка доступа на площадки международных рынков и рынков иностранных государств, а также поддержка экспорта;
- оптимизация процедуры государственной регистрации юридических лиц;
- совершенствование налогового администрирования;
- повышение доступности банковских кредитов;
- совершенствование системы защиты прав инвесторов;
- оптимизация процедуры государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

- развитие конкуренции;
- улучшение долгосрочных международных кредитных рейтингов Российской Федерации;
- повышение качества регуляторной среды для бизнеса;
- совершенствование оценочной деятельности;
- расширение доступа субъектам малого и среднего предпринимательства к закупкам инфраструктурных монополий и компаний с государственным участием;

2) эффективность деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере управления федеральным имуществом [27]. Основные группы показателей:

- результативность и эффективность исполнения федерального бюджета в части управления федеральным имуществом;
- эффективность управления в отношении федеральных государственных унитарных предприятий и акционерных обществ с государственным участием;
- результативность приватизации федерального имущества;
- эффективность использования и сохранность федерального имущества.

Безусловно, фрагментарность оценок не позволяет дать комплексную оценку деятельности институциональной единицы на федеральном уровне.

Что касается региональных органов власти, то до 2018 г. существовала методика оценки эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, утвержденная постановлением Правительства РФ от 03.11.2012 № 1142, которая не была предназначена для проведения анализа достижения отдельными региональными ИОГВ поставленных задач, эффективности выполнения ими государственных функций [17]. Указом Президента РФ от 14.11.17 № 548 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ» были утверждены 24 показателя, 9 из которых ранее статистически не

наблюдались [13]. Методика их расчета была утверждена Постановлением Правительства РФ от 14.11.18 № 1373 «О Методиках расчета показателей для оценки эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ» [23]. Указ содержит 24 основных показателя по 2 направлениям: повышение уровня социально-экономического развития и наращивание экономического (налогового) потенциала. Оценка новых показателей по данным направлениям начнется с 2020 и 2021 гг. соответственно. Вместе с тем, для улучшения качества государственного управления необходимо проводить регулярную оценку эффективности деятельности отдельных ИОГВ, определять затраты на достижение обеспечиваемых ими социально-экономических результатов.

Указом Президента РФ от 25.04.2019 № 193 утвержден перечень показателей для оценки эффективности работы руководителей субъектов России и региональных органов исполнительной власти [15].

В документе обозначены 15 критериев.

1. Уровень доверия к власти.
2. Количество высокопроизводительных мест во внебюджетном секторе.
3. Численность занятых в сфере МСП, включая индивидуальных предпринимателей.
4. Производительность труда в несырьевых отраслях экономики.
5. Уровень реальной заработной платы.
6. Объем инвестиций в основной капитал (кроме федеральных проектов).
7. Уровень бедности.
8. Ожидаемая продолжительность жизни при рождении.
9. Естественный прирост населения.
10. Количество семей, улучшивших жилищные условия.
11. Уровень доступности жилья.
12. Доля городов с благоприятной средой.

13. Качество окружающей среды.
14. Уровень образования.
15. Доля автомобильных дорог.

Данные показатели относятся ко всей деятельности ИОГВ, но не содержат показателей, непосредственно оценивающих качество финансового менеджмента.

В следующем параграфе будут рассмотрены методы, которые должны стать основой деятельности институциональных единиц в секторе государственного управления.

2.2. Программно-целевое управление как основа для обеспечения качества финансового менеджмента

Обязательным атрибутом современной системы управления государственными финансами является наличие фокуса на показателях результативности использования бюджетных средств и информации об этих показателях в бюджетном процессе. Наиболее распространенным вариантом его реализации является программное бюджетирование.

Суть системы программно-целевого бюджетирования, применяемой в России для организации бюджетного процесса, состоит в распределении бюджетных средств в зависимости от ожидаемого социально-экономического эффекта. Данный принцип позволяет существенно повысить эффективность бюджетного расходования посредством выбора наилучших решений, а также установить контроль качества деятельности получателей бюджета в соответствии с целевыми показателями.

Программно-целевое управление, реализуемое непосредственно путем формирования, утверждения, исполнения достаточно широкого спектра разнообразных государственных программ, которые направлены на решение социально-экономических проблем, оказывает существенное влияние в целом на систему стратегического управления страной, структурно-

инновационное развитие экономики и реализацию инвестиционных проектов.

Важной задачей программно-целевого управления является минимизация или нивелирование недостатков ситуативного (пассивного) государственного управления «вручную».

Ввиду усложнения задач совершенствования и развития различных сфер общественной жизни, включая повышение качества предоставления государственных услуг и выполняемых государственных функций, являющееся одним из приоритетных направлений государственной политики Российской Федерации и многих других стран, возрастает роль программно-целевого метода государственного управления. На всех уровнях администрирования все более широкое распространение находят принципы данного типа управления, а также формирование и реализация государственных программ.

С начала XXI века наблюдается методическое и технологическое обновление государственного управления за счет адаптации управленческих технологий и методов из коммерческой сферы в сферу государственного управления. Переход к программно-целевому методу управления государством, системообразующим ключевым ядром которого является ориентация на получение результата путем применения различных новых методов и инструментов государственного управления (с использованием не только административных методов, но и альтернативных институциональных подходов) – международная тенденция.

В Российской Федерации Федеральный закон от 07.05.2013 № 104-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса» закрепил правовую базу для перехода с 2014 г. к формированию и исполнению бюджетов РФ на основе государственных и муниципальных программ [9].

В структуре расходов федерального бюджета содержатся расходы на реализацию государственных программ. В таблице 2.4 приведен анализ структуры и объема расходов федерального бюджета.

Таблица 2.4 – Структура и объем расходов федерального бюджета в 2014–2018 гг. [203]

Направления расходования	Объем финансирования, млрд руб.				
	2014	2015	2016	2017	2018
Общегосударственные вопросы	935,7	1117,6	1134,30	1249	1306
Национальная безопасность и правоохранительная деятельность	2086,2	1965,6	2122,40	2029	2108
Национальная оборона	2479,1	3181,4	3339,80	3054	2772
Жилищно-коммунальное хозяйство	119,6	144,1	79,3	72	126
Национальная экономика	3062,9	2324,2	1996,90	2370	2404
Образование	638,3	610,6	623,1	608	663
Охрана окружающей среды	46,4	49,7	51,6	92	89
Здравоохранение	535,5	516,0	396,5	389	460
Культура, кинематография	97,8	89,9	96,7	96	94
Физическая культура и спорт	71,2	73,0	97,4	94	59
Социальная политика	3452,4	4265,3	4344,7	5054	4706
Обслуживание государственного и муниципального долга	415,6	518,7	529,2	730	824
Средства массовой информации	74,8	82,1	48,6	83	83
Межбюджетные трансферты общего характера бюджетам бюджетной системы Российской Федерации	816,1	682,0	715,4	808	835
Итого расходов	14 831,6	15 620,3	15 975,50	16 728	16 529

При этом в общей структуре расходов федерального бюджета за 2014–2018 гг. доля расходов на реализацию государственных программ находится в пределах 54–68% (см. рисунок 2.3).



Рисунок 2.3 – Динамика расходов федерального бюджета на государственные программы [203]

Согласно распоряжению Правительства РФ от 11.11.2010 № 1950-р «О перечне государственных программ Российской Федерации» разработке подлежали 44 государственные программы Российской Федерации по 5 направлениям (учитывая исключенную 31.03.2017 государственную программу «Противодействие незаконному обороту наркотиков»), которые обеспечивают структурирование расходов федерального бюджета согласно приоритетным целям и задачам государственной политики на долгосрочный период. Основными направлениями государственных программ РФ являются следующие.

1. Новое качество жизни (включает в себя 14 госпрограмм).
2. Инновационное развитие и модернизация экономики (включает 18 госпрограмм).
3. Сбалансированное региональное развитие (включает 6 госпрограмм).
4. Обеспечение национальной безопасности (включает 2 госпрограммы).
5. Эффективное государство (включает 4 госпрограммы) [24].

Отметим, что реализация государственных программ по направлению «Эффективное государство» направлена на повышение эффективности управления государственными финансами и государственным имуществом.

Рассмотрим структуру расходов федерального бюджета на государственные программы РФ в разрезе направлений (см. таблицу 2.5) [203].

Таблица 2.5 – Структура расходов федерального бюджета на государственные программы РФ [203]

Направление госпрограмм	Объем финансирования, млрд руб.				
	2014	2015	2016	2017	2018
Новое качество жизни	4045,83	6516,01	6433,21	6599,17	6859,2
Инновационное развитие и модернизация экономики	1883,13	2098,6	2017,67	1852,12	1882,91
Эффективное государство	1041,91	1059,39	1200,03	1484,84	1522,82
Сбалансированное региональное развитие	668,54	790,57	830,86	922,65	1024,62
Итого	7639,41	10 464,58	10 481,79	10 858,79	11 289,56

Согласно динамике расходов федерального бюджета на госпрограммы Российской Федерации, ежегодно происходит стабильное увеличение их финансирования. В условиях непростых экономических реалий и политических противовесов в мировом масштабе, создающих дополнительные трудности для государственного управления во всех сферах деятельности, достаточно сложно сохранять и наращивать объемы финансирования государственных программ.

К сожалению, даже имея внушительные объемы финансирования, госпрограммы Российской Федерации не достигают установленных плановых значений целевых показателей. Данная ситуация приводит к неэффективному расходованию средств федерального бюджета в силу того, что каждый целевой показатель госпрограммы Российской Федерации

прикреплен к конкретному набору мероприятий, направленных на достижение определенной цели.

Статистика достижения целевых показателей выглядит следующим образом:

- в 2014 г. из 1838 плановых значений показателей достигнуто 945, или 51,4%;
- в 2015 г. из 1498 плановых значений показателей достигнуто 761, или 50,8%;
- в 2016 г. из 1877 плановых значений показателей достигнуто 948, или 50,5%;
- в 2017 г. из 2280 плановых значений показателей достигнуто 1280, или 56,14%;
- в 2018 г. из 1611 плановых значений показателей достигнуто 856, или 53,13%.

Таким образом, процент среднего уровня достижения плановых значений целевых показателей за период с 2014 по 2018 г. составил около 52,4%. Данный факт свидетельствует о том, что государственные программы исполняются на ненадлежащем уровне, при этом они признаются эффективными и пролонгируются на следующий период реализации без внесения поправок и структурных корректировок в процесс формирования и исполнения госпрограмм.

Только при достижении заданной цели обеспечивается уверенность в оправданности реализации мероприятий госпрограммы и продуктивности расходования средств федерального бюджета.

Согласно отчетам о результатах проведения мониторинга качества финансового менеджмента, который осуществляют главные администраторы средств федерального бюджета (далее – ГАСФБ), средняя итоговая оценка в 2017 г. составила 71,8 балла по 100-балльной шкале. По сравнению с 2016 г. оценка улучшилась на 15,6% (62,1 балла).

В соответствии с таблицей 2.6, составленной автором, в 2017 г. улучшилось 7 показателей из 8 по сравнению с 2016 г. При этом значительно улучшилась средняя оценка качества исполнения бюджета в части расходов по ГАСФБ и составила 81,3 балла по 100-балльной шкале.

Таблица 2.6 – Средние значения показателей качества финансового менеджмента за 2014–2018 гг. [33]

Период, г.	Общая средняя оценка (в баллах)	Средние оценки по группам показателей качества финансового менеджмента							
		Среднесрочное финансовое планирование	Исполнение бюджета в части расходов	Исполнение бюджета по доходам	Учет и отчетность	Контроль и аудит	Исполнение судебных актов	Кадровый потенциал	Управление активами
2017	71,8	62,7	81,3	75,0	72,4	71,3	79,5	46,4	87,7
2016	62,1	65,4	56,8	56,4	66,6	67,1	77,6	36,8	87,4
2015	62,92	58,04	56,15	70,88	68,71	75,09	77,43	48,64	84,30
2014	67,12	80,44	49,72	71,19	66,62	72,47	82,90	49,92	92,27

Исходя из данных таблицы 2.6, можно отметить взаимосвязь между общими средними значениями показателей качества финансового менеджмента и динамикой достижения целевых показателей госпрограмм. В 2015 г. значения данных показателей ухудшились по сравнению с предыдущим годом, в 2016-м – незначительно ухудшились, в 2017-м – значительно улучшились.

На данный момент доступны результаты оценки качества финансового менеджмента за I квартал 2018 г. В результате расчетов средняя итоговая оценка составила 63,9 балла по 100-балльной шкале. По сравнению с аналогичным периодом 2017 г. оценка улучшилась на 4,8% и составила 61,0 балл.

В таблице 2.7 приведены средние значения показателей качества финансового менеджмента за первые кварталы 2014–2018 гг. По мнению автора, данные не являются релевантными в связи с непредставлением некоторыми субъектами полной информации для проведения оценки качества финансового менеджмента за I квартал.

Таблица 2.7 – Средние значения показателей качества финансового менеджмента за первые кварталы 2014–2018 гг. [33]

Период	Общая средняя оценка (в баллах)	Средние оценки по группам показателей качества финансового менеджмента							
		Среднесрочное финансовое планирование	Исполнение бюджета в части расходов	Исполнение бюджета по доходам	Учет и отчетность	Контроль и аудит	Исполнение судебных актов	Кадровый потенциал	Управление активами
I квартал 2018 г.	63,9	66,0	55,2	64,8	72,5	77,0	81,1	44,9	79,9
I квартал 2017 г.	61,0	67,9	48,5	59,8	67,1	72,3	73,0	42,1	87,4
I квартал 2016 г.	54,0	62,5	37,5	52,8	68,7	77,5	78,5	48,4	83,5
I квартал 2015 г.	70,3	91,2	57,1	62,6	67,1	72,9	82,9	49,5	69,8
I квартал 2014 г.	53,8	77,42	19,28	59,27	60,64	60,76	78,52	48,08	92,94

В целях комплексного изучения современной системы программно-целевого управления Российской Федерации автором применен метод SWOT-анализа – одного из самых эффективных инструментов анализа выбранной сферы деятельности в целях принятия управленческих решений (см. таблицу 2.8).

Таблица 2.8 – SWOT-анализ системы программно-целевого управления РФ*

Сильные стороны (S)	Слабые стороны (W)
Фокус на показателях результативности использования бюджетных средств	Система целей, показателей (индикаторов) и ожидаемых результатов государственных программ в некоторых случаях не соответствует актуальным стратегическим приоритетам социально-экономического развития
Соответствие структуры расходов федерального бюджета и структуры государственных программ	Невозможность осуществления маневров финансовыми ресурсами среди структурных элементов государственных программ
Четкая стратегия и программа развития конкретной отрасли или направления	Отсутствие анализа информации о потребностях получателей услуг, товаров в рамках реализации государственных программ
Постоянный спрос на государственные товары и услуги (гарантированный сбыт)	Оценка эффективности государственных программ носит формальный характер
Государство выступает в роли монополиста в сферах производимых товаров и предоставляемых услуг	Низкий уровень контроля качества реализации государственных программ
Репутация надежности государства у граждан	Низкая рентабельность израсходованных бюджетных средств
Административный ресурс (контроль исполнения приказов и распоряжений)	Недостаточный уровень квалификации управленческих кадров
Возможности (O)	Угрозы (T)
Повышение уровня квалификации кадров, занятых текущей реализацией мероприятий государственных программ (в том числе обучение по управлению результатами)	Сложная экономическая ситуация в мировой экономике и в экономике Российской Федерации
Государственное финансирование инновационных и инвестиционных проектов посредством внесения денежных средств в уставной капитал государственных предприятий из бюджетов различных уровней	Отсутствие единого государственного решения по вопросу компенсации недополученных доходов, сформировавших убыток и дефицит финансовых средств
Снижение административных барьеров при предоставлении услуг в рамках государственных программ	Рост инфляции выше прогнозов
Формирование полноценного информационного ресурса, позволяющего получать актуальную информацию о параметрах и ходе исполнения государственных программ, в том числе в региональном разрезе	Реализация инвестиционных проектов не в полном объеме, в том числе за счет недобросовестной работы исполнителей государственных программ
Расширение ассортимента возможных государственных услуг и продукции	Рост дебиторской задолженности потребителей бюджетных средств

* Таблица разработана автором.

Реализация государственных программ направлена на решение наиболее важных проблем посредством сосредоточения ресурсов и координации действий исполнителей различной территориальной принадлежности и подведомственности. Также одной из задач государственных программ является повышение уровня эффективности и качества реализации государственного управления. Реализация госпрограмм способствует получению наилучшего с точки зрения эффективности результата, чем при использовании затратного метода планирования, потому что программно-целевой метод государственного управления неразрывно связан с системой планирования ресурсной обеспеченности реализуемой госпрограммы, а также с мониторингом на протяжении всех этапов жизненного цикла госпрограммы (от разработки до реализации).

Несмотря на высокую значимость и пользу госпрограмм как уникального способа эффективного государственного управления, их нельзя считать универсальным решением всех имеющихся проблем и заменой других, не менее важных, инструментов экономического планирования и государственного управления.

В соответствии с содержанием исходного понятия «государственная программа» допустимо определять ее качество по тому, насколько соответствуют организационно-методические основы, технологии процессов создания и реализации программы, профессионализм и квалификация исполнителей, результаты реализации программы установленным целевым показателям. В настоящее время нет универсальных, общепризнанных и общепринятых стандартов качества государственных программ в связи с тем, что государственные программы оцениваются только с помощью показателей результативности и эффективности. Условно к стандартам качества государственных программ можно отнести международные стандарты ISO, которые касаются систем управления качеством. Унификация системы менеджмента качества в области государственного управления

возможна через разработку единых стандартов качества государственных программ.

В последнее время наблюдается объединение государственного бюджетирования и программно-целевого управления при разработке бюджетов и планировании расходов бюджетных средств [207; 208; 216]. Их возросшая взаимосвязь отражает постепенный переход к программно-целевому управлению в России. Данный факт также характеризует способность повысить качество финансового менеджмента с помощью применения программно-целевого принципа управления.

Новый формат классификации видов расходов вместе с другими нормами позволяет «укрупнить» формат бюджетов и расширить самостоятельность организаций сектора государственного управления при планировании и использовании бюджетных ассигнований для достижения целей соответствующих государственных программ Российской Федерации. В этих условиях еще более повышается значение совершенствования финансового менеджмента наряду с повышением качества других подсистем системы управления организаций сектора государственного управления.

Грамотный финансовый менеджмент организаций сектора государственного управления обеспечивает принятие эффективных управленческих решений, направленных на распределение, обеспечение адресного, результативного и экономного расходования бюджетных средств, оказание государственных услуг подведомственными ему государственными учреждениями.

Также требуется качественное изменение подходов к реализации государственной политики в целях преодоления структурных барьеров роста экономики, выражающихся в развитии демографических вызовов, искажении стимулов к инвестициям и конкурентного ландшафта в условиях наличия бюджетных ограничений.

Так в финансовом менеджменте появляется проектный подход, использующий при реализации внедренный ранее институт государственных программ.

Приоритетные проекты (программы) представляют собой структурные элементы государственных программ и имеют ряд существенных особенностей:

- наличие перечня индивидуальных измеримых целей у каждого проекта;
- ускоренный порядок принятия управленческих решений;
- сосредоточение бюджетных средств и управленческих усилий на мероприятиях госпрограмм, вносящих максимальный вклад в достижение ключевых отраслевых государственных приоритетов;
- увязка процедур финансирования с общими управленческими процедурами в рамках проекта.

На данный момент являются разработанными и утвержденными методические документы по ключевым вопросам приоритетных проектов, а именно: подготовка паспорта, сводного и рабочего плана; реализация и управление изменениями; оценка реализации; мониторинг; подготовка предложений, завершение приоритетного проекта (программы) и т. д.

Основным инструментом реализации национальных целей и стратегических задач развития Российской Федерации на период до 2024 г., утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года», должны стать 11 национальных проектов по вопросам: международной кооперации и экспорта, демографии, образования, здравоохранения, жилья и городской среды, безопасных и качественных автомобильных дорог, экологии, цифровой экономики, науки, культуры, производительности труда и поддержки занятости, малого и среднего предпринимательства и поддержки индивидуальной предпринимательской инициативы [14].

Также в соответствии с Указом Президента России от 07.05.2018 № 204 была осуществлена разработка Комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры на период до 2024 г., который включил в себя 11 федеральных проектов и синхронизирован с национальными проектами «Безопасные и качественные автомобильные дороги», «Международная кооперация и экспорт» (см. таблицу 2.9).

Таблица 2.9 – Параметры финансового обеспечения национальных проектов, млрд руб. [33]

Наименование	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2019-2024
ВСЕГО	1685,5	1862,7	2084,8	2512,5	2452,8	2341,3	13032,0
Демография	512,0	522,2	528,8	474,5	451,6	417,8	2906,8
Здравоохранение	159,8	299,1	238,8	256,1	172,2	210,5	1336,5
Образование	103,2	117,6	127,7	116,6	116,1	120,4	701,4
Жилье и городская среда	105,3	105,3	108,4	172,8	172,4	212,0	876,2
Экология	49,6	77,8	113,7	136,8	143,0	114,6	635,7
Безопасные и качественные автомобильные дороги	129,7	104,3	137,4	23,9	23,2	22,5	440,9
Производительность труда и поддержка занятости	7,1	6,9	6,9	7,4	7,1	8,3	43,7
Наука	35,2	41,4	53,5	80,4	97,9	91,4	399,7
Цифровая экономика Российской Федерации	107,9	128,7	177,9	258,3	217,0	218,9	1108,7
Культура	12,7	13,6	16,7	19,9	21,0	16,1	100,0
Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы	57,3	32,5	46,8	94,9	91,4	72,6	395,4
Международная кооперация и экспорт	82,5	70,4	119,6	186,3	229,8	202,2	890,9
Комплексный план модернизации и расширения магистральной инфраструктуры	323,2	343,0	408,6	684,7	710,2	634,1	3103,8

В соответствии с Концепцией повышения эффективности бюджетных расходов на период 2019–2024 гг., которая утверждена распоряжением Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р, осуществляется реализация мер по повышению эффективности государственных расходов [28]. Это предполагает развитие механизмов мониторинга реализации государственных программ, интеграцию в них национальных проектов (программ), внедрение системы управления налоговыми расходами и увязку всех существующих и внедряемых инструментов повышения эффективности бюджетных расходов.

Невзирая на то, что ключевую роль в достижении целей, обозначенных Указом Президента РФ от 07.05.2018 № 204, играют национальные проекты, необходимо также уделить внимание обеспечению эффективности осуществления всех текущих (процессных) мероприятий, без реализации которых указанные цели невозможно достигнуть.

Многолетний зарубежный опыт свидетельствует об отсутствии равнозначных альтернатив применения в государственном секторе программно-целевых методов управления. Однако использование полноценной системы такого управления требует значительных временных затрат и планомерности в реализации проводимых реформ, изменения управленческой культуры в органах исполнительной власти, поддержки и постоянного внимания руководства исполнительной и законодательной власти.

2.3. Развитие системы оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления

Одним из основных приоритетов, указанных в государственной программе РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», является создание условий для повышения качества финансового менеджмента главных администраторов (администраторов)

бюджетных средств, государственных и муниципальных учреждений. Для это требуется:

- развитие методологии финансового менеджмента в секторе государственного (муниципального) управления, в том числе критериев оценки (мониторинга) его качества;

- методическая поддержка в повышении качества финансового менеджмента организациям сектора государственного управления;

- методическое обеспечение и нормативно-правовое регулирование развития внутреннего контроля и аудита в секторе государственного (муниципального) управления [20].

Утверждение Приказа Минфина России от 13.04.2009 № 34н «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета» позволило регламентировать мониторинг качества финансового менеджмента в государственном секторе РФ [30].

Далее в его развитие был принят Приказ Минфина России от 29.12.2017 № 264н «О формировании отчета Министерства финансов Российской Федерации о результатах мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета)» [33].

Ретроспективный анализ нормативно-правового регулирования в области государственного финансового менеджмента приведен в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Ретроспектива регулирования в сфере оценки качества финансового менеджмента [29; 30; 33]

	Приказ Минфина России от 10.12.2007 № 123н «Об организации проведения мониторинга качества ФМ, осуществляемого ГРБС ФБ» [29]	Приказ Минфина России от 13.04.2009 № 34н «Об организации проведения мониторинга качества ФМ, осуществляемого ГРБС ФБ» [30]	Приказ Минфина России от 29.12.2017 № 264н «О формировании отчета Минфина России о результатах МКФМ, осуществляемого ГАСФБ» [33]
Тип отчета и периодичность представления	Годовой, ежеквартальный	Годовой, ежеквартальный	Предварительный годовой, уточненный годовой, ежеквартальный
Количество показателей	13	49	105
Направления	Финансовое планирование. Исполнение бюджета в части расходов. Исполнение бюджета в части доходов. Исполнение судебных актов. Подведомственная Сеть	Среднесрочное финансовое планирование. Исполнение бюджета в части расходов. Исполнение бюджета по доходам. Учет и отчетность. Контроль и аудит. Исполнение судебных актов. Кадровый потенциал. Управление активами	Управление расходами бюджета. Управление доходами бюджета. Ведение учета и составление бюджетной отчетности. Организация и осуществление ВФК и ВФА. Управление активами

Изменения в системе оценки качества финансового менеджмента ГАСФБ представлены на рисунке 2.4.

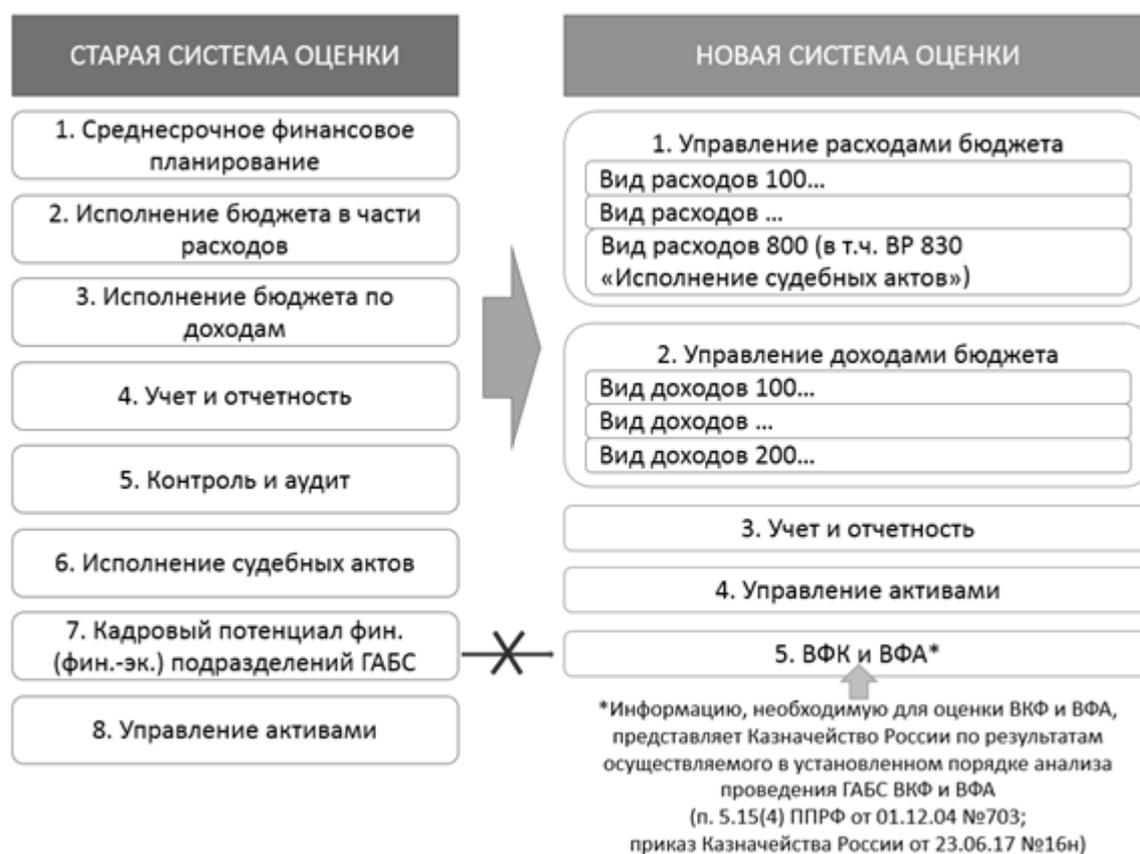


Рисунок 2.4 – Изменения в системе оценки качества финансового менеджмента ГАСФБ (разработан автором)

Таким образом, внедрение новой системы оценки качества финансового менеджмента устанавливает взаимосвязь между системами государственного финансового контроля, внутреннего финансового контроля, внутреннего финансового аудита и качеством выполнения бюджетных процедур ГАСФБ, однако не позволяет дать комплексную оценку качества, так как не учитывает всех элементов финансового менеджмента.

Что касается международной практики, то с 2001 г. начала функционировать система Государственных расходов и финансовой отчетности (Public Expenditure and Financial Accountability или PEFA) в качестве метода согласования оценки государственного финансового управления (PFM) на уровне стран-участниц. К числу организаторов относятся Международный валютный фонд, Европейская комиссия,

Всемирный банк, а также правительства Соединенного Королевства, Швейцарии, Норвегии и Франции [204].

PEFA является методологией оценки эффективности управления государственными финансами, идентифицирующей 94 характеристики по 31 ключевому компоненту государственного финансового управления на 3 уровнях.

Цель PEFA – оценка текущего состояния государственной системы управления бюджетными средствами и разработка практической последовательности действий и реформ, направленных на развитие потенциала так, чтобы обеспечить:

- сокращение транзакционных издержек в странах;
- поощрение участия стран;
- укрепление гармонизации финансовых систем;
- лучшее решение проблем по развитию и функционированию;
- отслеживание хода реализации реформ;
- улучшение воздействия реформ.

Применение данной методологии обеспечивает возможность использования лучших мировых практик финансового менеджмента в секторе государственного (муниципального) управления.

Данная методология была применена в 552 субъектах (странах, областях, районах, агентствах), из которых 448 субъектов прошли все стадии применения. С 2007 г. Россия обладает проектом по применению PEFA, но информация об участии России в данном проекте отсутствует в открытых источниках.

Как указывалось ранее, показатели эффективности PEFA включают 31 общий показатель эффективности в обширном спектре мероприятий управления государственными финансами, которые осуществляются правительствами стран по 3 направлениям.

1. Результаты управления государственными финансами – оцениваются фактические результаты с запланированными в бюджете.

2. Общие характеристики системы управления государственными финансами – показатели полноты и прозрачности системы управления государственными финансами на всех стадиях бюджетного процесса.

3. Бюджетный цикл – оценка основных элементов, процедур и учреждений, задействованных в бюджетном процессе.

Показатели оцениваются по 6 критериям.

I. Реалистичность бюджета.

II. Полнота и прозрачность бюджета.

III. Соответствия целям государственной политики.

IV. Предсказуемость и контроль исполнения бюджета.

V. Учет и отчетность.

VI. Внешний контроль и аудит.

Группы индикаторов мониторинга качества финансового менеджмента ГРБС, проводимого Минфином России и PEFA, обладают схожими принципами, что отражено автором в сравнительной таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Индикаторы мониторинга качества финансового менеджмента ГРБС Минфином России и PEFA*

Показатели приказа Минфина России от 29.12.2017 № 264н	Соответствующие показатели PEFA
Качество управления доходами бюджета	Реалистичность бюджета
Качество управления расходами бюджета	Реалистичность бюджета
Качество ведение учета и составление бюджетной отчетности	Учет и отчетность
Качество организации и осуществления ВФК и ВФА	Предсказуемость и контроль исполнения
Качество управления активами	Реалистичность бюджета
	Полнота и прозрачность
	Соответствие целям государственной политики
	Внешний контроль и аудит

* Таблица разработана автором.

Как видно из таблицы, несмотря на сходство сфер оценивания, группировка показателей в методике Минфина РФ значительно отличается, также и методики оценки существенно отличаются.

При формировании комплексной оценки в системе РЕФА применяются методы оценки и система баллов.

Большинство показателей включает в себя несколько параметров (от 1 до 4). Каждый из этих параметров должен оцениваться по отдельности. После этого показателю присваивается общий балл, основанный на оценках отдельных параметров данного показателя. Расчет общего балла по показателю производится путем суммирования баллов, присвоенных отдельно параметрам показателя, с использованием одного из двух методов оценки: «Самое слабое звено» (Метод 1, М1) или «Среднее значение» (Метод 2, М2). В рекомендациях по измерению каждого из показателей указывается, какой из методов следует применять.

Метод 1 (М1) используется применительно к тем многомерным показателям, в которых низкое значение по одному из параметров может неблагоприятно повлиять на высокие значения по другим параметрам того же показателя (иными словами, если один из взаимосвязанных параметров показателя является его «самым слабым звеном»). Что касается показателей, имеющих не менее двух параметров, общий или суммарный балл определяется следующим образом:

- сначала оценивается каждый из параметров и ему присваивается определенный балл (оценивание проводится по 4-балльной шкале – А/В/С/Д);

- совокупный балл для показателя – это самый низкий балл для любого параметра;

- необходимо добавить «+», если любому из остальных параметров показателя присвоен более высокий балл (Примечание: нельзя выбрать балл по одному из параметров, получивших более высокую оценку, и добавить «–» по любому из параметров, получивших более низкую оценку).

Метод 2 (M2). Совокупный балл по показателю, присуждаемый с использованием этого метода, основан на нахождении приблизительного среднего значения баллов по отдельным параметрам показателя, указанным в таблице пересчета (см. таблицу 2.12). Использование данного метода требуется для тех многомерных индикаторов, в которых низкая оценка одного из параметров показателя может и не оказать неблагоприятного воздействия на высокую оценку какого-то другого параметра этого же показателя. Хотя все параметры показателя попадают в одну и ту же область системы управления государственными финансами, в определенных областях прогресс по некоторым отдельным параметрам может быть независим от других. Для определения суммарного балла в рамках данного метода необходимо:

- оценить каждый из параметров и присвоить определенный балл по 4-балльной шкале (как и при использовании метода M1);
- обратиться к Преобразовательной таблице для Метода оценки M2 (см. таблицу 2.12) и найти соответствующий раздел (для двумерных, трехмерных и четырехмерных показателей);
- определить строку в таблице, которая соответствует оценкам для каждого параметра показателя (порядок оценок параметров не имеет значения);
- выбирается соответствующий общий балл, присвоенный показателю.

Таблица преобразования применяется к показателям, использующим только методологию оценки M2. Использование ее для показателей, обозначенных для M1, приведет к искажению оценки. Данная таблица предназначена для нахождения общего балла только по отдельным показателям и не подходит для агрегирования баллов по совокупности или подмножеству показателей. Стандартная методология для агрегации по показателям не разрабатывалась, поскольку каждый показатель измеряет отдельное направление и не имеет стандартной количественной взаимосвязи с другими показателями.

Таблица 2.12 – Преобразовательная таблица для Метода оценки М2 [204]

Баллы по отдельным параметрам		Общий балл М2	
Двумерные параметры			
D	D	D	
D	C	D+	
D	B	C	
D	A	C+	
C	C	C	
C	B	C+	
C	A	B	
B	B	B	
B	A	B+	
A	A	A	
Трехмерные параметры			
D	D	D	D
D	D	C	D+
D	D	B	D+
D	D	A	C
D	C	C	D+
D	C	B	C
D	C	A	C+
D	B	B	C+
D	B	A	B
D	A	A	B
C	C	C	C
C	C	B	C+
C	C	A	B
C	B	B	B
C	B	A	B
C	A	A	B+
B	B	B	B
B	B	A	B+
B	A	A	A
A	A	A	A

Примечание: неважно, в каком порядке баллы присваиваются параметрам показателя.

Баллы по отдельным параметрам				Общий балл М2
Четырехмерные параметры				
D	D	D	D	D
D	D	D	C	D
D	D	D	B	D+
D	D	D	A	D+
D	D	C	C	D+
D	D	C	B	D+
D	D	C	A	C
D	D	B	B	C
D	D	B	A	C+
D	D	A	A	C+
D	C	C	C	D+
D	C	C	B	C
D	C	C	A	C+
D	C	B	B	C+
D	C	B	A	C+
D	C	A	A	B
D	B	B	B	C+
D	B	B	A	B
D	B	A	A	B
D	A	A	A	B+
C	C	C	C	C
C	C	C	B	C+
C	C	C	A	C+
C	C	B	B	C+
C	C	B	A	B
C	C	A	A	B
C	B	B	B	B
C	B	B	A	B
C	B	A	A	B+
C	A	A	A	B+
B	B	B	B	B
B	B	B	A	B+
B	B	A	A	B+
B	A	A	A	A
A	A	A	A	A

Трехуровневая система оценки управления государственными финансами, построенная на логическом ряде, а не просто индивидуальная оценка показателей без привязки к определенным цифровым показателям и математическим формулам, является ключевым преимуществом РЕФА в сравнении с Приказом Минфина [146].

По итогам комплексных оценок составляются отчеты, которые далее предоставляются правительству и информируют его о текущем состоянии государственного финансового менеджмента, а также о связанных с ним инициативах для проведения соответствующих реформ.

Соответственно активное участие правительства в оценке и предоставлении им материалов и комментариев на всех этапах проведения оценки имеет особую важность.

Адаптация и применение системы показателей PEFA возможны при условии официального участия нашей страны в данной программе, особенно с учетом идентичности целей оценочных механизмов приказа Минфина России от 13.04.2009 № 34н и PEFA, заключающихся в повышении качества управления государственными финансами.

Проект Постановления Правительства РФ от 07.02.2014 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» предусматривал участие в программе PEFA, что способствовало бы повышению прозрачности и открытости управления общественными финансами. При этом в Постановлении Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» отсутствуют всякие упоминания об участии в данном проекте [20].

Участие в реализации описанной программы можно рассматривать как «аудит» системы государственного финансового менеджмента, способствующий повышению качества управления государственными финансами, а неучастие – как упущенную выгоду.

Обобщив отечественный и международный опыт, автор разработал комплексную систему показателей по 3 сферам оценивания, которые приведены соответственно в Приложениях А, Б, З. Этот перечень является открытым, так как может формироваться индивидуально для каждой организации сектора государственного управления в соответствии со

спецификой деятельности.

Также в настоящем исследовании автор разработал комплексную систему оценки качества финансового менеджмента, общая структура которой представлена на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5 – Схема комплексной системы оценки качества финансового менеджмента (разработана автором)

Выводы главы 2

В данной главе приведено определение и анализ основных элементов универсальной (структурной) и функциональной модели финансового менеджмента.

Для повышения точности проводимых исследований автором уточнены следующие понятия – система обеспечения качества финансового менеджмента (далее – СОКФМ)», «объекты СОКФМ», «субъекты СОКФМ», «элементы СОКФМ», «системные связи», «обратная связь», «комплексная система показателей», «система управления рисками и внутреннего контроля», «система внутреннего аудита»; а также расширен понятийный аппарат за счет включения в него следующих понятий: «язык Системы»,

«системный анализ финансового менеджмента», «контрольная среда», «контрольная информация», «карта бюджетной процедуры».

Определены субъектно-объектный состав системы и язык системы, выявлены основные требования внутренних и внешних заинтересованных сторон, что позволило сформулировать основную цель государственного финансового менеджмента – перераспределение государственных доходов в соответствии с требованиями всех заинтересованных сторон на принципах эффективности и результативности в пределах законодательства.

Средствами связи между субъектами, т.е. «языком Системы» являются жестко регламентированные нормативно-правовые акты (далее – НПА). Это является как достоинством системы, так и недостатком, имеющим негативные последствия, поскольку теряется гибкость системы, что не позволяет ей устойчиво развиваться.

Под объектами Системы мы понимаем процессы (операции) финансового менеджмента. Под ресурсами Системы – все виды доходов бюджета на разных уровнях и в том числе результаты управления активами, к которым относятся движимое и недвижимое имущество, нематериальные активы и т.д.

Разработана модель обеспечения качества финансового менеджмента в государственном секторе, включающая три направления:

- качество результатов непосредственно финансового менеджмента;
- качество организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления;
- качество внутренних управляющих систем (система управления рисками и внутреннего контроля, система внутреннего аудита).

Сложившаяся система мониторинга качества финансового менеджмента предполагает только оценку непосредственных результатов финансового менеджмента. А современные тенденции развития сектора государственного и муниципального управления требуют дальнейшего

преобразования мониторинга в комплексную систему оценки качества финансового менеджмента на всех уровнях власти.

Автором предложена комплексная многоуровневая система показателей (открытый перечень) качества финансового менеджмента, сгруппированная по 3 сферам: показатели качества результатов финансового менеджмента; показатели качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления; показатели качества внутренних управляющих систем (система управления рисками и внутреннего контроля, система внутреннего аудита).

Также автором разработана аналитическая основа системы оценки качества финансового менеджмента (далее – Система оценки) и определены предметы оценивания.

Основой построения Системы оценки является сведение к минимуму субъективизма при проведении оценки. Данный подход направлен на исключение детальных, трудоемких инспекционных процедур при оценке соответствия текущей (реальной) ситуации в организациях сектора государственного управления и данных, представленных ими, особенно в сфере финансового менеджмента.

Методология Системы оценки должна быть открытой, понятной, позволяющей организациям сектора государственного управления (объектам оценки) самостоятельно проводить оценку качества финансового менеджмента в любой момент времени на всех уровнях бюджета. Именно это позволит данным организациям получать оперативную информацию о состоянии качества финансового менеджмента и своевременно реагировать на негативные изменения, а также формировать аналитические отчеты о качестве осуществления финансового менеджмента в различных разрезах с необходимой степенью детализации.

Результаты Системы оценки должны служить основой комплексного анализа процессов и процедур (предметов оценки) для обеспечения качества управления средствами бюджета.

Автором разработан перечень мероприятий для совершенствования программно-целевых методов управления, которые являются основополагающими в обеспечении качества сектора государственного управления финансами.

Эффективное построение внутренних управленческих систем (СУР и ВК, СВА) является одним из направлений обеспечения качества финансового менеджмента.

Единая методологическая основа формирования системы управления рисками и внутреннего контроля, внутреннего аудита создаст основу для расширения сферы применения механизмов обеспечения качества финансового менеджмента на все исполнительные органы государственной власти, органы местного самоуправления, государственные (муниципальные) учреждения.

Подходы к созданию единой методологической основы формирования системы управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита разработаны в главах 3 и 4.

ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

3.1. Концептуальные основы системы управления рисками и внутреннего контроля

Предваряя исследование концептуальных основ системы управления рисками и внутреннего контроля, закрепленных в международных стандартах, представляется целесообразным изучение основных положений теории внутреннего контроля в исследованиях отечественных и зарубежных ученых.

В настоящее время в исследованиях ученых, посвященных проблемам осуществления и развития внутреннего контроля, сформировались два исследовательских подхода. По мнению профессоров Стэнфордского университета Ч. Хорнгрена и Дж. Фостера под «внутренним контролем (англ. internal control) понимается совокупность двух контролей – бухгалтерского и управленческого, обеспечивающая соответствие тех решений, которые приняты в учреждении, их практической реализации, где под бухгалтерским контролем (accounting control) понимаются методы и способы, задача которых заключается в обеспечении сохранности имеющихся ценностей, подтверждении достоверности бухгалтерской отчетности с целью избежания инвентаризационных ошибок, мошенничества и других видов нарушений.

В указанном подходе под административным контролем (administrative control) понимается комплекс инструкций, регламентов (например, технологических, административных, должностных), а также способы и методы, помогающие управлять, планировать и контролировать хозяйственную деятельность организации» [239].

Подобного взгляда на исследуемую проблему придерживается и профессор Л.И. Ерохина и считает, что в настоящее время формируются два методологических подхода к изучению внутреннего контроля –

функционально-управленческий и информационный. В данном контексте контроль с подтверждения достоверности отчетности ориентируется уже на эффективность деятельности [111].

Таким образом, исследователи, как российские, так и иностранные, рассматривают контроль, с одной стороны, как бухгалтерский инструмент, с другой – как управленческий инструмент. Сложившееся методологическое многообразие подходов к рассмотрению сути внутреннего контроля можно вполне считать релевантным сложности изучаемого наукой объекта исследования.

При изучении сущности внутреннего контроля в сфере финансов коммерческого сектора целесообразно рассматривать его с точки зрения принятой квалификации как области научного исследования. Во многих исследованиях, посвященных контрольной деятельности, достаточно прочно оформилась категория «внутренний финансовый контроль», характеризующая применимость такого контроля не к управленческой деятельности организации, а к экономической.

Рассмотрение внутреннего контроля с точки зрения первого методологического подхода осуществляется сквозь призму подтверждения достоверности сведений, содержащихся в бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Анализ внутреннего контроля с такой точки зрения лишь косвенно соотносит его с финансами организаций (коммерческих или государственных). В связи с этим наличие в термине «внутренний финансовый контроль» характеристики «финансовый» устанавливает взаимосвязь такого контроля с измерением объектов контроля и результатов его осуществления в денежном эквиваленте.

Рассмотрение внутреннего контроля в рамках второго методологического подхода происходит с точки зрения охвата гораздо более широкого круга вопросов, отнесенных к внутреннему контролю. Так, главная задача внутреннего контроля заключается в повышении эффективности осуществления контроля финансов организаций (коммерческих и

государственных) с целью максимального увеличения результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций и стабильного финансового положения.

Существующая условность добавления к внутреннему контролю классификационного признака «финансовый» объясняется тем, что внутренний финансовый контроль одновременно является инструментом управления финансами организаций и средством реализации финансов с помощью осуществления контроля.

Следует рассматривать финансы всех видов организаций одновременно как составной элемент финансовой системы и обособленную сферу научных изысканий. Изучение исследований в части особенностей функционирования финансов организаций позволяет сделать вывод об отсутствии единого подхода к изучению и раскрытию сущности финансов различных организаций. В современной науке сущность финансов всех видов организаций рассматривается с точки зрения управленческого и экономического подходов.

С точки зрения первого и классического для исследований российских ученых подхода, финансы организаций рассматриваются сквозь призму денежных отношений, что позволяет рассматривать их как самостоятельную экономическую категорию. Подобной точки зрения придерживается профессор В.М. Родионова, считая, что финансы организаций являются относительно самостоятельной сферой финансовой системы, охватывающей большой круг денежных отношений на этапах формирования и использования денежных фондов, капитала и доходов в процессе кругооборота этих средств и представленных в различных денежных потоках [218].

С точки зрения второго неоклассического подхода финансы организаций отождествляются с рациональным управлением денежными активами. Так, З. Боди и Р. Мертон считают, что под финансами организаций можно понимать науку об управлении людьми дефицитными денежными

ресурсами при их поступлении и расходовании на протяжении ограниченного периода времени [75]. Некоторые российские ученые, среди которых профессор В.В. Ковалев, разделяющие точку зрения второго неоклассического подхода, считают, что под финансами организаций следует понимать комплекс объектов финансовых активов и способов управления ими с точки зрения деятельности организации на рынке товаров и услуг и факторов производства с обязательным взаимодействием с органами государственной власти, физическими и юридическими лицами [69].

Отсюда следует, что существуют значительные различия в подходах к рассмотрению сущности финансов организаций как с точки зрения экономического, так и управленческого подходов.

Так, первый подход четко выражает научную направленность, в то время как второй подход имеет практическую направленность. Именно поэтому большинство приверженцев управленческого подхода ставят знак равенства между финансами организаций и финансовым менеджментом организаций.

В подходе к раскрытию сущности финансов организаций можно выделить и третий подход в российской науке – комплексный. Здесь можно отметить таких профессоров, как М.В. Романовский и А.И. Вострокнутова. Последние считают бессмысленным противопоставлять два предыдущих рассмотренных подхода. По их мнению, наука о финансах организаций предметом своих исследований, как и прежде, рассматривает подбор рациональных источников вложений, накопления и их использования в определенный период времени с учетом существующих неопределенностей [175].

Следует отметить, что категорию «внутренний контроль» в научной литературе часто отождествляют с такими понятиями, как «внутрихозяйственный контроль» [193] и «внутрифирменный контроль» [69]. По нашему мнению, синонимизация указанных понятий некорректна, потому как и внутрихозяйственный контроль, и внутриведомственный контроль

являются элементами системы ведомственного контроля, которая, в свою очередь, включена в систему государственного контроля. Кроме того, внутрифирменный контроль является вариацией внутреннего контроля учреждения в контексте функционирования как «фирма».

Рассмотрим существующие в экономической литературе подходы определения сущности ВК.

По мнению профессор А.М. Фридмана, под внутренним финансовым контролем следует понимать совокупность способов и методов проверки финансовых и околофинансовых (связанных с ними) аспектов деятельности различных организаций [237]. Похожую позицию занимает и Д.М. Токун. По его мнению, внутренний финансовый контроль представляет собой постоянный системный процесс проверки финансовых вопросов хозяйственной деятельности организации с точки зрения их эффективности и соответствия законодательству. Кроме того, задача внутреннего контроля состоит в выработке рекомендаций по устранению выявленных нарушений и отклонений от нормального течения процесса и предотвращения их появления в будущем [234].

Другой точки зрения придерживается профессор В.В. Ковалев, по мнению которого с практической точки зрения финансовый контроль является совокупностью действий по формированию условий для соблюдения законодательства о финансах и финансовой дисциплины организаций. Кроме того, сюда включается оценка эффективности операций, связанных с финансами, и целесообразности совершенных расходов [69].

Внутренний финансовый контроль, по мнению профессора М.В. Мельника, представляет собой проведение специально созданными органами проверки соблюдения требований законодательства о финансах, установленных государством и собственниками организаций, участниками различных денежно-финансовых, валютно-кредитных операций [189].

Ю.Ю. Болдырев предлагает под финансовым контролем понимать комплекс контрольных мероприятий, которые способны обеспечить, в

первую очередь, контроль ресурсов и операций с финансовыми средствами. С другой стороны, осуществлять контроль любых нефинансовых ресурсов, включая интеллектуальные, природные, информационные ресурсы, выраженных в виде денежного эквивалента. Также следует отметить и способность осуществления контроля действиями (бездействиями) объектов контроля, эффект от реализации которых может быть также оценен в денежном эквиваленте [76].

Результаты проведенного анализа подтверждают, что в качестве объектов внутреннего финансового контроля многие ученые рассматривают различные аспекты управленческой деятельности:

– А.П. Балакина [65] и П.Н. Шуляк [245] рассматривают финансовые ресурсы;

– С.А. Касьянова [167], Н.В. Климова [167], В.В. Ковалев [173], Т.С. Маслова [186], М.В. Мельник [189], Т.М. Обущенко [200] рассматривают финансовые операции;

– А.М. Фридман [237], С.А. Чернецов [241] рассматривают всю финансовую деятельность организаций;

– Д.М. Токун [234] рассматривает исключительно финансовые аспекты текущей деятельности организации.

Большинство авторов, изучающих проблемы теории контроля, придерживаются единой концепции, согласно которой в метод внутреннего контроля следует объединять два подхода к исследованию – общенаучные способы и специфические способы или дисциплинарные. К общенаучным способам относятся – абстрагирование, интерпретация, философские способы, аксиоматизация, аналогия, моделирование, описание, индукция, эксперимент, дедукция, формализация и другие. К специфическим способам относятся экспертиза, документальная и фактическая проверки, опрос, мониторинг и прочие.

Ряд исследователей придерживаются более расширенного подхода к содержанию метода внутреннего контроля и выделяют общенаучные,

специфические и собственные способы. Подтверждением этому является точка зрения Т.Ю. Серебряковой, которая считает, что под методом внутреннего финансового контроля следует понимать комплекс общенаучных, специфических и собственных методов и способов, существующих во взаимосвязи и применяемых при осуществлении контроля за соблюдением законности, целесообразности и достоверности экономической обоснованности операций и процессов хозяйственной деятельности путем применения разного рода информации в совокупности с проверкой фактического состояния подконтрольных объектов [223].

Изучив теоретические представления отечественных и зарубежных исследований относительно внутреннего контроля, представляется целесообразным изучить концептуальные основы внутреннего контроля согласно международным документам.

К настоящему времени авторитетными международными организациями, такими как Институт внутренних аудиторов (IIA), Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA), Американская ассоциация бухгалтеров (AAA), Международная ассоциация финансовых руководителей (FEI), Институт бухгалтеров по управленческому учету (IMA), Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI), создан ряд международных стандартов в области управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита, а именно:

– Стандарты управления рисками ISO Guide 73:2009 Risk Management – Vocabulary – Guidelines for Use in Standards; ISO 31000:2009 Risk Management – Principles and Guidelines; ISO/IEC 31010:2009 Risk Management – Risk Assessment Techniques;

– Стандарт аудита систем менеджмента ISO 19011:2018 Guidelines for Auditing Management Systems;

– Стандарт внутреннего контроля в государственном секторе INTOSAI: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (2004) и

дополнение к нему – Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management (2007);

– Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита Института внутренних аудитором США – The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing;

– Концепция COSO: Внутренний контроль. Интегрированная модель – Internal Control – Integrated Framework (2013);

– Концепция COSO: Управление рисками организации. Интегрированная модель – Enterprise Risk Management – Integrated Framework (2004).

Концепция COSO и в настоящее время является фундаментом теоретической базы и практической применимости внутреннего контроля и аудита для организаций всех типов и характеристик – крупных и небольших, коммерческих и благотворительных, частных и государственных. Основные достижения этого руководства заключаются в следующем.

1. Формулирование определения внутреннего контроля как процесса, который:

– осуществляется всеми сотрудниками организации, включая руководителей;

– осуществляется с целью достижения разумной или достаточной уверенности проведения операций с соблюдением принципов эффективности расходования ресурсов и результативности деятельности; формирования достоверной финансовой отчетности организации; соблюдения требований законодательства в различных отраслях;

– нормативно урегулирован внутренним документом учреждения, который утвержден высшим руководящим органом организации;

2. Разработаны и рассмотрены пять взаимосвязанных элементов внутреннего контроля (среда осуществления контроля, оценка рисков, контрольные действия, информация и коммуникация, мониторинг);

3. Определена роль внутреннего аудита по мониторингу внутреннего контроля, дана оценка его эффективности и подготовлены рекомендации по повышению эффективности его осуществления в организации.

В 2004 году руководство (рекомендации) COSO по внутреннему контролю получило дальнейшее развитие, и процесс внутреннего контроля стал восприниматься как неотъемлемая составляющая системы управления рисками, осуществляемого во всех организациях. В распространенной на сегодняшний день модели внутреннего контроля COSO система внутреннего контроля основывается на оценке рисков и служит для предотвращения реализации рисков и минимизации последствий реализации рисков. Такой подход к осуществлению внутреннего контроля сегодня считается общепризнанным во всех секторах экономики – коммерческом и государственном.

Для государственного сектора международной организацией высших органов финансового контроля INTOSAI на основе концепции COSO разработана серия международных стандартов:

- INTOSAI GOV 9100 Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе;
- INTOSAI GOV 9120 Внутренний контроль: обеспечивая основу для подотчетности в Управлении;
- INTOSAI GOV 9110 Руководство для отчетности по эффективности внутреннего контроля: опыт BOA в области внедрения и оценки внутреннего контроля;
- ISSAI 9130 Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе – дополнительная информация по управлению риском в организации.

Согласно указанным международным стандартам внутренний контроль представляет собой последовательность действий, охватывающих всю деятельность организации. Внутренний контроль следует встраивать (не надстраивать и не приспособлять) в повседневную деятельность

организации. В случае, когда система внутреннего контроля встроена в деятельность организации, последняя становится неотъемлемым элементом управления и объединяется с главными управленческими процессами, такими как планирование деятельности организации, исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности и мониторинг текущей деятельности. В случае, когда система внутреннего контроля встроена в деятельность организации, по принципу синергии системы, появляется важное и новое качество системы – сдерживание расходов организации путем сокращения и отсутствия создания новых, дополнительных контрольных процедур, требующих затрат на их осуществление. Централизация внутреннего контроля на базе реализуемых операций и увеличение их значимости в повышении эффективности внутреннего контроля, консолидация средств контроля в текущую деятельность организации чаще всего помогают учреждению избежать появления лишних процедур и, соответственно, затрат на их осуществление.

Внутренний контроль реализуется руководством и персоналом организации, то есть все должностные лица организации вовлечены в осуществление внутреннего контроля. Следовательно, кадры – это движущая сила внутреннего контроля. Должностные лица обязаны знать свои обязанности и полномочия, а также те зоны ответственности, которые входят в пределы их полномочий. Учитывая, что все должностные лица участвуют в осуществлении внутреннего контроля, каждый из участников выполняет определенную роль. Так, руководство организации, в первую очередь, определяет цели деятельности организации, а также обеспечивает контроль выполнения принятых управленческих решений и несет ответственность за общую организацию и функционирование внутреннего контроля.

Следует отметить и сторонних участников внутреннего контроля. К таковым можно отнести третьих лиц, находящихся вне состава организации. К примеру, органы законодательной власти, органы государственной исполнительной власти, являющиеся регуляторами в

различных областях, и другие. Такие внешние участники внутреннего контроля не несут ответственности за функционирование системы, ее документирование, планирование, принятие управленческих решений. Их задача состоит в обеспечении организации информацией, необходимой и полезной для эффективной организации внутреннего контроля.

Главной задачей эффективной системы внутреннего контроля является достижение целей организации, которые могут казаться самостоятельными по отношению друг к другу, но, тем не менее, будут являться взаимосвязанными для достижения главной, стратегической цели деятельности организации.

Рассмотренные ниже основные цели деятельности организаций государственного сектора реализуются посредством осуществления комплекса самостоятельных нижестоящих целей, задач, процедур и процессов.

1. «Операционные цели».

Такие цели деятельности организации способствуют достижению миссии и видения организации. Миссию организаций государственного сектора следует понимать сквозь призму задач достижения социально-политических целей. Использование государственных средств, широкая сфера государственной подотчетности и в целом сложность их деятельности обязывают достигать равновесия среди управленческих ценностей (эффективность и результативность деятельности) и традиционных ценностей (добросовестность, законность, прозрачность). Экономичность оценивает операции с точки зрения минимизации затрат при достижении запланированного результата. Эффективность оценивает результат с точки зрения максимизации выгод на единицу вложенного ресурса.

Международным стандартом INTOSAI GOV 9100 предусмотрено ведение упорядоченной, этичной, экономичной, эффективной и результативной деятельности. Под «упорядоченной» деятельностью понимается хорошо структурированная, методически организованная

деятельность. Характеристика «этичная» деятельность отражает моральные принципы в деятельности. Очень важна этичность в деятельности государственных органов, потому как значительное внимание в настоящее время уделяется в государственном секторе борьбе с коррупцией и коррупционными проявлениями, потому как общество, граждане ожидают от должностных лиц органов государственной власти честной и добросовестной работы на благо граждан и государства, не забывая об эффективном управлении публичными ресурсами. С понятием этичность напрямую связано понятие прозрачности деятельности в государственном секторе. Внедрение современных цифровых технологий в деятельность предприятий государственного сектора способствует обеспечению прозрачности их деятельности.

Применение такой характеристики деятельности, как «экономичная», означает, что хозяйственная деятельность организации осуществляется без необоснованных затрат с получением результатов надлежащего количества и качества в определенный период времени по минимальной цене. «Эффективная» деятельность заключается в оценке израсходованных ресурсов и достигнутых при этом результатов деятельности.

«Результативная» деятельность предполагает достижение таких целей, которые коррелируют либо с фактическими результатами деятельности организации, либо с запланированными.

2. Цели «сохранения ресурсов».

Для государственного сектора крайне важную роль играет сохранение активов, под которым подразумевается защита ресурсов от ненадлежащего использования, возможной утраты, повреждения, что является следствием злоупотребления должностных лиц органов в секторе государственного управления, ненадлежащего управления такими ресурсами, допущения ошибок в деятельности, различного рода мошенничества, коррупции и нарушений.

Такая значимость ресурсам в государственном секторе придается в связи с тем, что в государственном секторе ресурсами, главным образом, являются государственные финансы, средства бюджетов бюджетной системы. Именно поэтому использование государственных общественных ресурсов в интересах общества требует отдельного контроля и внимания.

3. Цели «подотчетности».

Под подотчетностью понимается процесс регламентации ответственности сотрудников органов государственной (муниципальной) власти за принимаемые решения и совершаемые действия при использовании и расходовании публичных ресурсов и относительно всех достигнутых результатов деятельности такого органа власти.

4. Цели «соответствия законодательству и инструкциям».

Любая организация в своей деятельности руководствуется множеством нормативных правовых актов, инструкций, регламентов и прочее. Если рассматривать государственные организации, то нормативные правовые акты, инструкции регламентируют не только деятельность самого органа власти, но и порядок использования и расходования государственных финансов.

Существует прямая связь между основными целями организации и пятью элементами внутреннего контроля. Именно такая прямая взаимосвязь, которую можно представить как трехмерную кубическую матрицу, является базисом достижения основных целей деятельности организации.

Четыре основные цели деятельности организации государственного сектора: операционная деятельность, включая сохранность ресурсов, цели подотчетности и соответствия, являются столбцами вертикальной оси, элементы внутреннего контроля являются строками горизонтальной оси, организационные единицы на уровне как всей организации, так и ее структурных подразделений представляют собой третье измерение матрицы.

Следовательно, какой-либо элемент контроля будет относиться к каждой цели деятельности организации, как и все элементы системы внутреннего контроля относятся к любой цели деятельности организации.

Третье измерение матрицы подтверждает участие в осуществлении внутреннего контроля каждого структурного подразделения организации, каждого должностного лица организации. Подобным образом рассматривается любая ячейка матрицы.

При рассмотрении концептуальных основ внутреннего контроля представляется целесообразным изучение всех пяти элементов системы внутреннего контроля.

1. Элемент «Контрольная среда» (среда осуществления контроля). Это атмосфера работы в компании, направленная на осознание персоналом необходимости эффективной работы, влияет на понимание контроля всеми сотрудниками. Контрольная среда является основанием для всех других элементов, задает дисциплину и структуру организации и включает в себя:

- личную и профессиональную добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников;
- приверженность к обучению, к расширению компетенций;
- вовлеченность руководства;
- организационную структуру;
- принципы и методы кадровой работы.

2. Элемент «Оценка рисков».

Под риском в международных стандартах INTOSAI понимается негативное событие, которое препятствует достижению целей или разрушает существующие ценности.

В целях настоящей диссертации под риском понимается результат воздействия какой-либо неопределенности, повлиявший на достижение целей организации, что соответствует определению ГОСТ Р 51897-2011 / Руководство ИСО 73:2009 [48].

Для минимизации последствий, которые могут быть реализованы при наступлении такого негативного события, необходимо идентифицировать и проанализировать выявленные риски, связанные с внешними и внутренними факторами, касающиеся и всей организации в целом, и ее деятельности в частности.

После надлежащим образом проведенной идентификации рисков проводится их оценка по двум критериям: вероятность осуществления угрозы (вероятность возникновения риска) и значимость последствий (стоимость возможных потерь). По итогам анализа и оценки рисков организации требуется оценить ее готовность принять тот или иной выявленный риск, который для нее является значимым, и разработать действия по реагированию на них.

3. Элемент «Контрольные процедуры».

Такие отечественные авторы, как А.М. Фридман [237], С.А. Касьянова [167], М.В. Мельник [189], Н.В. Климова [167], П.Н. Шуляк [245], Т.С. Маслова [186], считают, что контрольными действиями проверяются исключительно объекты контроля. Н.Д. Бровкина [80], Т.М. Обущенко [200], В.В. Ковалев [173] придерживаются другой точки зрения, согласно которой контрольными действиями оценивается эффективность деятельности объектов контроля.

В.Н. Жуков раскрывает содержание контрольных действий несколько иначе. По его мнению, внутренний контроль нужно рассматривать комплексно и оперировать соответствующими понятиями, отражающими сложность реализуемых бюджетных процедур и составляющих операций, направленных на стабилизацию финансового состояния и минимизацию существующих рисков в деятельности организации [112]. Автор придерживается риск-ориентированного подхода и считает, что контрольные действия направлены на минимизацию рисков недостижения целей организации в целом и бюджетной процедуры в частности.

4. Элемент «Информация и коммуникация».

Для достижения целей организации и осуществления эффективного внутреннего контроля требуется обеспечить распространение надежной, точной и актуальной информации на всех уровнях. Ее получение, сбор, передача и распространение в определенное время и в определенной машиночитаемой форме позволит должностным лицам организации, участвующим во внутреннем контроле, выполнить возложенные на них обязанности.

Так, в Санкт-Петербурге для достижения указанной цели в деятельность органов государственной власти Постановлением Правительства Санкт-Петербурга от 09.07.2014 № 581 внедрена государственная информационная система Санкт-Петербурга «Единая система электронного документооборота и делопроизводства исполнительных органов государственной власти Санкт-Петербурга» [37]. Подобные системы электронного документооборота и делопроизводства внедрены во всех субъектах Российской Федерации для максимально эффективного информационного обмена организаций государственного сектора. К сожалению, использование данной системы не распространяется на государственные организации и учреждения, подведомственные исполнительным органам власти, что приводит к ряду негативных последствий, в том числе в значительной мере усложняет взаимодействие между ними, препятствует эффективному контролю соблюдения исполнительской дисциплины и др.

5. Элемент «Мониторинг».

Мониторинг – процесс оценки существования и функционирования каждого элемента СВК и соответствующих принципов с целью обеспечения эффективной работы СВК. Необходимость в таком элементе связана с постоянно происходящими внутренними и внешними изменениями.

Исследователи, как российские, так и иностранные, рассматривают контроль, с одной стороны, как бухгалтерский инструмент, с другой – как управленческий инструмент. Сложившееся методологическое многообразие

подходов к рассмотрению сути внутреннего контроля можно вполне считать релевантным сложности изучаемого наукой объекта исследования.

Результаты проведенного анализа подтверждают, что многие ученые рассматривают объекты внутреннего контроля как самостоятельные объекты управленческой деятельности: финансовые ресурсы, финансовые операции, финансово-хозяйственную деятельность учреждений, но это исключительно финансовые аспекты текущей деятельности организации. В целях настоящего исследования автор придерживается подхода, содержащегося в международных стандартах.

Согласно руководству COSO по внутреннему контролю процесс внутреннего контроля считается неотъемлемой частью общей системы управления рисками, осуществляемого во всех организациях. В распространенной на сегодняшний день модели внутреннего контроля COSO система внутреннего контроля основывается на оценке рисков и служит для предотвращения реализации рисков и минимизации последствий реализации рисков. Такой подход к осуществлению внутреннего контроля сейчас является общепризнанным во всех секторах экономики – коммерческом и государственном.

Согласно международным стандартам INTOSAI внутренний контроль представляет собой последовательность действий, охватывающих всю деятельность организации, которая встраивается в повседневную деятельность организации. Проведенный анализ пяти элементов системы внутреннего контроля показал обязательность их функционирования во взаимосвязи согласно принципам системного подхода.

3.2. Нормативное регулирование системы управления рисками и внутреннего контроля в секторе государственного управления

Если рассматривать в историческом развитии использование в России понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит», то можно заключить, что для российских организаций они достаточно новые, в отличие от

иностранных, потому как именно они обладают значительным опытом использования таких элементов управления.

В конце 1980-х – 1990-е гг. были разработаны различные концепции осуществления внутреннего контроля:

– 1988: Инструкция Американского института дипломированных бухгалтеров по рассмотрению структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (доработан в 1995);

– 1991: Доклад Исследовательского фонда Института внутренних аудиторов «Контроль и аудит систем»;

– 1992: Концепция Комитета спонсорских организаций об эффективной системе внутреннего контроля;

– 1996: Стандарт некоммерческой организации ISACA, касающийся проведения аудита информационных технологий;

– 1998: Объединенный кодекс корпоративного управления, впервые опубликованный в Великобритании Лондонской фондовой биржей;

– 2002: Инструкция по внутреннему контролю на основе принципов COSO, в которых закреплены критерии эффективности контроля.

Современное развитие внутреннего контроля характеризуется наличием в различных по своим масштабам организациях, будь то крупные или средние, действующей системы внутреннего контроля, являющейся незаменимым и востребованным элементом системы корпоративного управления.

Наблюдающиеся проблемы в части методологии осуществления внутреннего контроля характерны не только для России, но и для зарубежных стран в связи с наличием множества разнообразных точек зрения специалистов в этой области как на предмет внутреннего контроля, так и на задачи и цели его осуществления. В научной литературе также отсутствует консенсус мнений ученых по поводу содержания системы внутреннего контроля. Подобное отсутствие единого методического подхода к внутреннему контролю и к практическому его применению даже среди

специалистов-практиков в корпоративном секторе, имеющих гораздо более успешный и долгосрочный опыт его осуществления, влечет огромные трудности для внедрения внутреннего контроля в секторе государственном.

В корпоративном секторе внутренний контроль часто ставится на одну ступень с операционным и управленческим видами контролей и, как и последние, направлен на достижение целей деятельности организации. Соответственно, руководители, прежде чем оценивать эффективность какого-либо контроля, определяют цели деятельности организации, которые являются индикаторами эффективности внутреннего контроля в последующем. Ориентированность внутреннего контроля на целеполагание – базовый принцип эффективности любой деятельности, повышает актуальность и необходимость его внедрения в государственный сектор, в котором активно развиваются программно-целевые методы управления. По нашему мнению, актуальной задачей в формирующемся организационно-правовом поле внедрения программно-целевого управления (программный бюджет, государственные программы, приоритетные национальные проекты) будет являться модернизация системы финансового менеджмента организаций сектора государственного управления и внедрение эффективных инструментов оценки качества его осуществления.

Одновременно в рамках решения задачи по построению более совершенной системы финансового менеджмента в секторе государственного управления актуальна разработка практически новых с точки зрения существующей практики подсистем внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Одним из главных аспектов совершенствования качества финансового менеджмента в организациях государственного сектора согласно программе повышения эффективности управления бюджетными средствами (распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р) считается внедрение и совершенствование существующей системы внутреннего финансового контроля и аудита [25]. Как начальный этап такого процесса в

указанной Программе определено создание нормативной базы, обеспечивающей функционирование внутреннего контроля и аудита как непосредственно главным администратором бюджетных средств, так и государственными учреждениями.

Постановления Правительства РФ от 10.02.2014 № 89 и от 07.03.2014 № 193 являются первыми и главными такими нормативными правовыми актами [18; 19]. При этом Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 – базовый нормативный документ, регламентирующий практическую организацию внутреннего контроля и аудита в государственных органах.

Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 помимо регламентации внедрения и совершенствования внутреннего финансового контроля также содержит закрытый перечень внутренних бюджетных процедур, в отношении которых обязательно осуществление внутреннего финансового контроля [19]. В связи с вступлением в действие Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ Бюджетный кодекс РФ претерпел значительные изменения, и были развиты разделы, касающиеся внедрения и совершенствования государственного финансового контроля в части осуществления полномочий по анализу осуществления внутреннего финансового контроля и аудита и подготовке рекомендаций по их совершенствованию [10]. Однако в соответствии с определением Бюджетного кодекса РФ в этой части, какой бы мы ни рассматривали вид государственного финансового контроля, он априори будет внешним для администраторов бюджетных средств, осуществляющих внутренний финансовый контроль.

Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г. также отмечает, что практическая реализация новых подходов к осуществлению внутреннего финансового контроля администраторами бюджетных средств позволит в последующем формировать системы внутреннего контроля, которые способны будут охватывать все направления

деятельности органов государственной власти и государственных учреждений.

Цели осуществления внутреннего финансового контроля, обозначенные в Постановлении Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 [19], тесно перекликаются с целями функционирования системы внутреннего контроля согласно концепции COSO и охватывают все аспекты деятельности органа государственной власти в соответствии с международными стандартами INTOSAI. Поэтому эффективное управление рисками в деятельности организации сектора государственного управления, действующей согласно принципам бюджетирования, ориентированного на результат, достигать поставленных целей и обеспечивать устойчивое развитие. Таким образом, действующая система внутреннего контроля, способная обеспечить своевременную идентификацию и оценку рисков, мониторинг осуществления бюджетных процедур и составляющих операций, а также действий по минимизации рисков, в будущем может обеспечить организацию разумными гарантиями в том, что основные категории целей ее деятельности будут достигнуты.

Необходимо заострить внимание, что понятия риск и управление рисками не являются совершенно новыми для органов государственной власти РФ. Несмотря на то, что в Постановлении Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 первоначально не рассматривались аспекты управления рисками, но очевидно, что осуществление контрольных действий в части обязательных внутренних бюджетных процедур сокращает риски в деятельности, связанные с формированием и исполнением бюджета бюджетной системы РФ.

Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 претерпело изменения в части регламентации системы управления рисками в связи с вступлением в силу Постановления Правительства РФ от 24.03.2018 № 325 [22].

В любой организации сектора государственного управления внутренний контроль объективно существует, так как любой управленческий процесс без контроля реализован быть не может.

Система управления рисками и внутреннего контроля в организациях сектора государственного управления – постоянно действующий стандартизированный процесс, реализуемый с учетом совокупности норм, правил, процессов и процедур, целью которых является превенция возникновения нарушений и минимизация негативных последствий ситуаций и событий, направленных на обеспечение достижения целей деятельности организации.

В настоящее время системный подход к организации внутреннего контроля в организациях сектора государственного управления Российской Федерации отсутствует, организационные рамки и функционал внутреннего контроля определены лишь в отдельных организациях сектора государственного управления, которыми также декларируется управление рисками, но при этом работа с рисками не систематизирована и не формализована. Функция внутреннего аудита в ее понимании применительно к международным стандартам внутреннего аудита не реализована в полной мере.

Любой субъект экономической деятельности должен внедрить и на постоянной основе реализовывать полномочия по осуществлению внутреннего контроля в отношении всех событий, происходящих в его операционной (экономической) деятельности (ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ в случае, когда организация обязана проводить аудит и в случае, когда обязанности по ведению бухгалтерского учета закреплены за должностным лицом, не являющимся руководителем, организация внутреннего контроля в отношении ведения бухгалтерского учета и составления отчетности также является обязательной. До вступления в 2014 г. в силу указанного

федерального закона внутренний контроль являлся обязательным только для аудиторских и банковских организаций.

В развитие Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ Министерством финансов РФ утверждены рекомендации № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», указывающие, что под внутренним контролем следует понимать процесс, задача которого заключается в установлении надлежащего уровня уверенности в обеспечении субъектом экономической деятельности следующих целей:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность данных бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности и своевременность ее предоставления;
- в) соблюдение требований действующего законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета [41].

Как финансовый менеджмент является составной частью системы управления организацией сектора государственного управления, так и внутренний финансовый контроль является составной частью внутреннего контроля, а внутренний финансовый аудит – составной частью внутреннего аудита.

Осуществление внутреннего финансового контроля Бюджетным кодексом Российской Федерации отнесено к бюджетным полномочиям главных администраторов (администраторов) бюджетных средств согласно ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ [1].

Высшими исполнительными органами РФ (Правительство РФ), субъектов РФ (Правительство субъекта РФ) и муниципальных образований (Глава местной администрации) определены порядки осуществления

администраторами средств бюджетов бюджетной системы РФ внутреннего финансового контроля.

При анализе задач внутреннего контроля в корпоративном и государственном секторах, очевидно, что эти задачи аналогичны. Таким образом, в России выстраивается система, при которой абсолютно все участники экономических отношений обязаны внедрить и осуществлять внутренний контроль с целью повышения эффективности деятельности – в случае применения внутреннего контроля в коммерческом секторе, и с целью повышения экономности и результативности использования бюджетных средств во исполнение ст. 34 Бюджетного кодекса РФ – в случае осуществления внутреннего контроля государственными организациями.

Обязательность осуществления и нормативное регулирование внутреннего финансового контроля в совокупности позволили ввести эти инструменты в финансовый менеджмент главных администраторов (администраторов) бюджетных средств и создать организационные предпосылки формирования в организациях сектора государственного управления систем внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Нормативные и правовые основы внутреннего контроля и управления рисками требуют существенной корректировки. Можно выделить несколько недостатков существующей системы.

1. Отсутствие наделения исполнительных органов государственной власти, органов местного самоуправления полномочиями по методологическому обеспечению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

При самостоятельном определении каждым публично-правовым образованием для организаций сектора государственного управления порядка осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита невозможно реализовать единый подход к вопросу реализации финансового менеджмента, соответственно, невозможно выработать единые критерии оценки эффективности и результативности

расходования средств бюджета, использования государственного (муниципального) имущества и прочих активов публично-правовых образований.

2. Неосуществление внутреннего финансового контроля государственными (муниципальными) учреждения различной организационно-правовой формы (казенные, бюджетные, автономные), государственными (муниципальными) унитарными предприятиями и отсутствие полномочий у главных администраторов средств бюджетов бюджетной системы РФ полномочий по осуществлению внутреннего финансового контроля в отношении всех подведомственных учреждений.

В зависимости от типа подведомственного учреждения главный администратор (администратор) бюджетных средств имеет неравные в отношении своих подведомственных учреждений возможности по осуществлению контроля в рамках финансового менеджмента. Подведомственное учреждение в случае изменения его типа может, как войти в сферу внутреннего финансового контроля, так и выйти из этой сферы.

3. Отсутствие четкого нормативного разграничения правового поля внутреннего финансового контроля, осуществляемого в отношении подведомственных администраторов и получателей бюджетных средств, и ведомственного контроля в части дублирования деятельности органов внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

4. Вопросы оценки и минимизации рисков в рамках осуществления внутреннего финансового контроля сформулированы минимально и таким образом, что не позволяют реализовать общепринятые в зарубежных странах лучшие практики построения систем управления рисками и внутреннего контроля в организациях сектора государственного управления.

5. Отсутствие единой методологии анализа осуществления внутреннего финансового контроля органами внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

6. Отсутствие возможности передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового контроля специализированной организации либо другим должностным лицам, не являющимся должностными лицами администратора средств бюджета бюджетной системы РФ.

Согласно позиции Министерства финансов РФ, изложенной в письме от 30.06.2017 № 02-02-05/42411, передача бюджетных полномочий главного администратора бюджетных средств по осуществлению внутреннего финансового контроля другому администратору бюджетных средств и (или) иной организации (централизованной бухгалтерии) не представляется возможной ввиду того, что, согласно ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ, указанные полномочия осуществляются самостоятельно [4].

С целью устранения перечисленных недостатков нормативного регулирования внутреннего финансового контроля автором предлагается:

1. Внести в Бюджетный кодекс Российской Федерации норму о наделении полномочий по методологическому обеспечению внутреннего контроля и внутреннего аудита Министерства финансов Российской Федерации, которое уже наделено полномочиями по методологическому обеспечению государственного (муниципального) финансового контроля.

Разработка единой методологии внешнего и внутреннего (по отношению к организации сектора государственного управления) финансового контроля единым методологическим органом позволит добиться фактической, а не декларативной переориентации финансового контроля с выявления нарушений и недостатков на их предотвращение.

2. Внести изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации, предусматривающие осуществление внутреннего контроля во всех организациях сектора государственного управления.

3. Внести изменения и дополнения в Бюджетный кодекс Российской Федерации, содержащие определение внутреннего контроля и уточняющие цели его осуществления.

4. Разработать подробные, насыщенные примерами методические рекомендации по организации внутреннего контроля на основе оценки и минимизации рисков с разработкой подробных методик оценки бюджетных рисков.

5. Разработать единые методические рекомендации по проведению органами внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля по анализу осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита.

6. Внести изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части наличия возможности, условий и порядка передачи бюджетных полномочий главных администраторов бюджетных средств по осуществлению внутреннего финансового контроля.

Таким образом, учитывая существующие проблемы в системе нормативного регулирования и методологического обеспечения системы управления рисками и внутреннего контроля, а также системы внутреннего аудита формировать относительно трех уровней.

Первый уровень нормативного регулирования – федеральные законы, в том числе:

- 1) Бюджетный кодекс Российской Федерации, устанавливающий:
 - бюджетные полномочия по осуществлению внутреннего контроля;
 - четкие определения и цели их осуществления;
 - право выбора организационной схемы реализации функций внутреннего контроля самой организацией;
 - предотвращение дублирования внутреннего контроля, осуществляемого самой организацией и контрольной деятельности уполномоченных органов государственного (муниципального) финансового контроля;

– полномочия органов государственного (муниципального) финансового контроля по проведению анализа осуществления внутреннего контроля в организациях сектора государственного управления;

– полномочия Минфина России по методологическому обеспечению внутреннего контроля и внутреннего аудита;

2) Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, устанавливающий нормы, позволяющие органам государственного (муниципального) финансового контроля не привлекать к административной ответственности организацию сектора государственного управления или ее должностных лиц в случае самостоятельного выявления и устранения нарушений в ходе осуществления внутреннего контроля [3];

3) законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете, предусматривающее обязанность субъектов экономической деятельности, которыми являются организации сектора государственного управления, осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни в рамках внутреннего контроля, реализуемого в соответствии с бюджетным законодательством;

4) законодательство Российской Федерации о налоговом учете, предусматривающее обязанность налогоплательщика внедрения системы внутреннего контроля.

Второй уровень нормативного регулирования – нормативно-правовые акты Правительства Российской Федерации, высших исполнительных органов субъектов Российской Федерации, местных администраций, устанавливающие обязанность организаций сектора государственного управления, не являющихся участниками бюджетного процесса, по организации и осуществлению внутреннего контроля и внутреннего аудита в соответствии с положениями Бюджетного кодекса Российской Федерации и методологией, установленной Минфином России.

Третий уровень нормативного регулирования – правовые акты организаций сектора государственного управления, устанавливающие

порядок осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в организациях; порядок оценки качества финансового менеджмента, осуществляемого подведомственными организациями сектора государственного управления.

Методологическое обеспечение системы управления рисками и внутреннего контроля (далее – СУР и ВК), системы внутреннего аудита (далее – СВА) также представляется целесообразным формировать по трем уровням, как представлено на рисунке 3.1.

Первый уровень методологического обеспечения – методические рекомендации Минфина России по организации СУР и ВК, СВА; методические указания органам внутреннего государственного финансового контроля по проведению анализа осуществления организациями сектора государственного управления внутреннего контроля (ВК) и внутреннего аудита (ВА).

Второй уровень методологического обеспечения – методические рекомендации органов государственной власти, органов местного самоуправления по организации СУР и ВК, СВА для подведомственных им организаций сектора государственного управления.

Третий уровень методологического обеспечения – деятельность структурных подразделений (должностных лиц) организаций сектора государственного управления, на которые возложена обязанность координации действий руководителей и сотрудников организации, а также подведомственных организаций сектора государственного управления по осуществлению ВК и ВА.

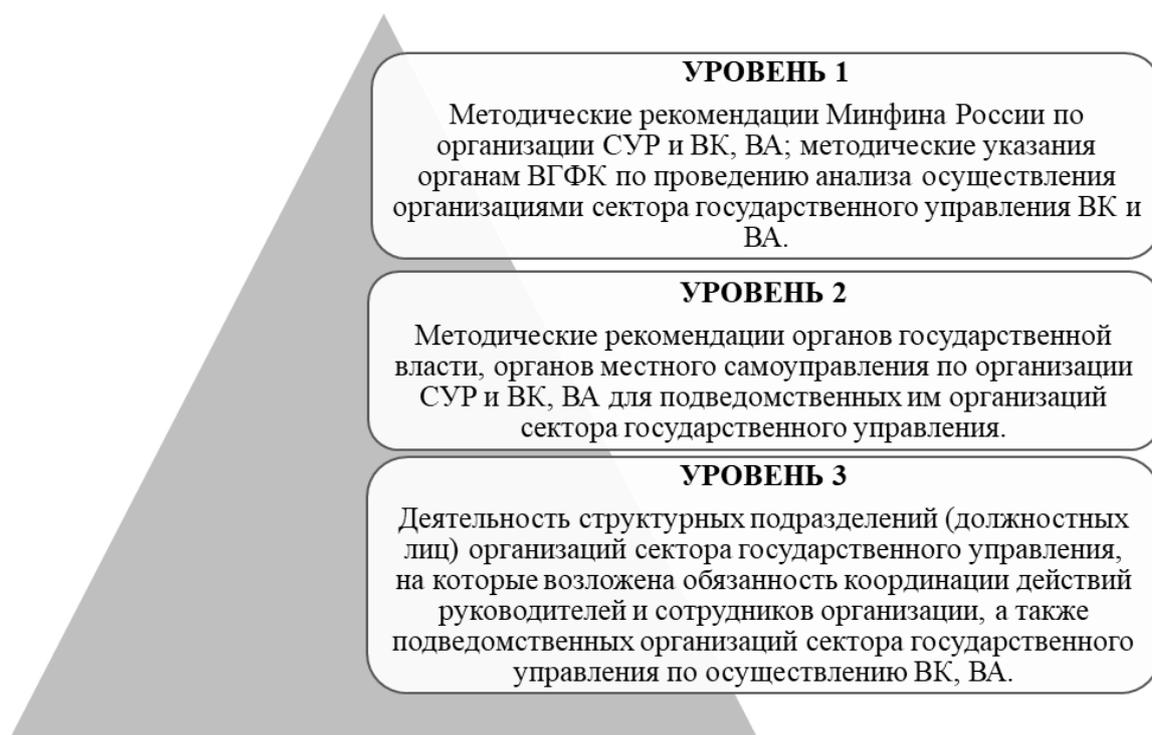


Рисунок 3.1 – Трехуровневая система методологического обеспечения системы управления рисками и внутреннего контроля, системы внутреннего аудита *(разработана автором)*

Автор принимал непосредственное участие в разработке, как нормативного регулирования, так и методического обеспечения осуществления внутреннего финансового контроля в г. Санкт-Петербурге. В полном объеме сформированная система нормативного регулирования и методического обеспечения внутреннего финансового контроля г. Санкт-Петербурга представлена в таблице 3.1.

На основе разработанного нормативного регулирования и методического обеспечения осуществления внутреннего финансового контроля автор принял участие в разработке дополнительной профессиональной программы повышения квалификации государственных гражданских служащих как федерального, так и регионального уровня «Внутренний финансовый контроль: основы теории и практики». Обучение по программе проходят более 100 государственных служащих ежегодно на базе Санкт-Петербургского экономического университета и Санкт-Петербургского межрегионального ресурсного центра.

Таблица 3.1 – Система нормативного регулирования и методического обеспечения внутреннего финансового контроля г. Санкт-Петербурга [1; 2; 7; 8; 31; 35; 36; 40; 43]

Уровень регулирования	Нормативное регулирование		Методическое обеспечение	
Федеральный (первый)	Федеральные законы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Статья 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ [1]. 2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [8]. 3. Пункт 7 статьи 105.26 Налогового кодекса [2]. 4. Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля» [35]. 5. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [7] 	Методические рекомендации Минфина России	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приказ Минфина России от 07.09.2016 № 356 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля» [31]. 2. Письмо Минфина России от 29.12.2015 № 02-11-05/77284 «О направлении Методики внешней оценки качества внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» [43]

Продолжение таблицы 3.1

Региональный (второй)	Нормативные правовые акты Правительства Санкт-Петербурга	Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 29.05.2014 № 440 «О порядке осуществления внутреннего финансового контроля главными распорядителями бюджетных средств Санкт-Петербурга, главными администраторами доходов бюджета Санкт-Петербурга, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета Санкт-Петербурга» [36]	Методические рекомендации органа внутреннего государственного финансового контроля Санкт-Петербурга – Комитета государственного финансового контроля Санкт-Петербурга	Приказ Комитета от 27.06.2018 № 31-п «Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля» [40]
Организации сектора государственного управления (третий)	Правовые акты организаций сектора государственного управления	<ol style="list-style-type: none"> 1. Регламент/порядок/положение осуществления внутреннего финансового контроля администратором бюджетных средств Санкт-Петербурга. 2. Положения о структурных подразделениях администратора бюджетных средств Санкт-Петербурга. 3. Должностные регламенты сотрудников администратора бюджетных средств Санкт-Петербурга. 	Деятельность структурных подразделений (должностных лиц) организаций сектора государственного управления	Разъяснения, методические рекомендации, разработанные администраторами бюджетных средств Санкт-Петербурга

Продолжение таблицы 3.1

		<p>4. Положение о кадровой политике администратора бюджетных средств Санкт-Петербурга.</p> <p>5. Положение о бюджетном учете и отчетности администратора бюджетных средств Санкт-Петербурга.</p> <p>6. Положение об организации процесса государственных закупок администратором бюджетных средств Санкт-Петербурга.</p> <p>7. Положение о документообороте администратора бюджетных средств Санкт-Петербурга</p>		
--	--	---	--	--

Методологические проблемы в сфере внутреннего контроля имеют место и в России, и в зарубежной практике, в частности, из-за разнообразия подходов к рассмотрению и определению сущности внутреннего контроля и аудита, отсутствия в специализированной зарубежной и российской литературе единства мнений относительно понимания сущности «внутреннего контроля» и «системы внутреннего контроля».

В любой организации сектора государственного управления внутренний контроль объективно существует, так как любой управленческий процесс без контроля реализован быть не может. Также объективно внутренний контроль неразрывно связан с управлением рисками.

Система управления рисками и внутреннего контроля в организациях сектора государственного управления – постоянно действующий стандартизированный процесс, реализуемый с учетом совокупности норм, правил, процессов и процедур, целью которых является превенция возникновения нарушений и минимизация негативных последствий ситуаций и событий, направленных на обеспечение достижения целей деятельности государственной организации.

В настоящее время в организациях сектора государственного управления Российской Федерации отсутствует системный подход к осуществлению внутреннего контроля. Функция внутреннего аудита в ее понимании применительно к международным стандартам внутреннего аудита практически нигде не реализуется. С целью устранения вышеуказанных недостатков автором предложена трехуровневая система методологического обеспечения управления рисками и внутреннего контроля, внутреннего аудита.

3.3. Методика оценки бюджетных рисков на основе процессного подхода

Внутренний финансовый контроль в государственном секторе представляет собой постоянно действующий стандартизированный процесс,

реализуемый с учетом совокупности норм, правил, процессов и процедур, целью которых является превенция возникновения нарушений и минимизация негативных последствий ситуаций и событий, направленных на обеспечение достижения целей деятельности государственной организации и, тем самым, повышение качества финансового менеджмента.

Внутренний финансовый контроль реализуется всеми сотрудниками органа государственной власти, начиная от специалиста 1-й категории, заканчивая руководителем. Внутренний финансовый контроль является неотъемлемой частью реализации государственных функций и предоставления услуг, или, другими словами, осуществления полномочий органа власти, охватывая все уровни управления.

В настоящее время в Бюджетном кодексе РФ и иных нормативных правовых актах, регулирующих бюджетные правоотношения, закреплено только понятие внутреннего финансового контроля. Предметом внутреннего финансового контроля являются внутренние бюджетные процедуры и составляющие их операции, которые и представляют собой деятельность сотрудников органов власти в рамках всех этапов бюджетного процесса.

В связи с этим основополагающим этапом построения системы внутреннего контроля будет являться определение целей по каждой бюджетной процедуре и составляющей операции. Целеполагание является обязательным этапом, предшествующим идентификации и оценке бюджетных рисков, однако не является частью системы внутреннего контроля.

Если говорить о системе внутреннего контроля, то целесообразнее определять цели на разных уровнях: для организации в целом, для подразделения, для бюджетной процедуры, для функции. Так как в Российской Федерации в организациях публичного сектора и исполнительных органах власти приоритетна линейно-функциональная

организационная структура, то цели для подразделений и будут являться целями по функциям.

Цели бюджетных процедур могут определяться по трем основным контрольным параметрам, выделенных COSO:

- операционная эффективность и экономичность;
- требования к финансовой отчетности;
- соблюдение требований законодательства.

Ключевые показатели процесса обеспечивают информацией для «выявляющего» (detect) контроля и помогают выявлять эффективность и/или экономичность постфактум, измерять исполнение определенных требований: операционных, финансовых и соответствия.

К этапам построения системы внутреннего контроля и управления рисками можно отнести следующие:

- 1) описание бюджетной процедуры – назначение владельца и руководителя бюджетной процедуры;
- 2) определение целей бюджетной процедуры и составляющих операций;
- 3) идентификация основных рисков недостижения этих целей;
- 4) оценка рисков;
- 5) определение эффективных контрольных действий.

Разработанный автором алгоритм построения системы управления рисками и внутреннего контроля представлен на рисунке 3.2.



Рисунок 3.2 – Алгоритм построения системы управления рисками и внутреннего контроля (разработан автором)

Рассмотрим подробнее каждый из этапов.

1. Процессное представление бюджетных процедур.

Подобное процессное описание бюджетной процедуры способствует повышению достоверности реализуемого процесса в организации, в том числе путем выявления и оценки тех рисков деятельности, которые существуют в организации, без учета осуществления в их отношении внутреннего контроля на текущий анализируемый момент. Описывать бюджетные процедуры представляется целесообразным как в виде таблицы, так и в виде графика, что способствует наглядному и интуитивно понятному представлению процесса деятельности организации публичного сектора. Процесс детализации бюджетной процедуры «Формирование, утверждение и анализ исполнения государственных заданий» на составляющие операции представлен на рисунке 3.3.

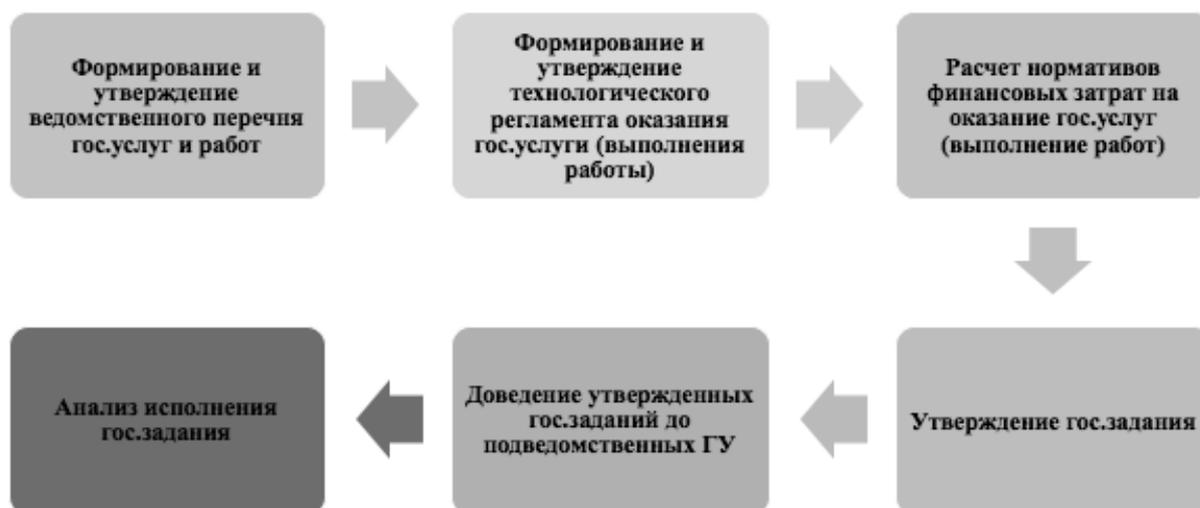


Рисунок 3.3 – Бюджетная процедура «Формирование, утверждение и анализ исполнения государственных заданий» *(разработан автором)*

Автор считает целесообразным использовать процессный подход при описании бюджетных процедур путем формирования карты процессов, представленной в Приложении И [131].

2. Идентификация и оценка рисков.

В зависимости от целей бюджетной процедуры выявляются и документируются риски недостижения этих целей.

В целях настоящей диссертации понятие риска применяется в значении, определенном ГОСТ Р 51897-2011 / Руководство ИСО 73:2009, в котором под риском понимается «следствие влияния неопределенности на достижение поставленных целей» [48].

Выявление рисков заключается в составлении общего перечня событий, происшествий или явлений, которые могут возникнуть и оказать отрицательное влияние на осуществление внутренних правил и процедур.

Выявление рисков в организациях сектора государственного управления осуществляется по группам процессов и процедур, выполняемых в рамках финансового менеджмента:

- планирования и исполнения бюджетных росписей, бюджетных смет, планов финансово-хозяйственной деятельности и целевых программ различного уровня;
- прогнозирования доходов и расходов организации сектора государственного управления;
- управления различными активами, имуществом и денежными потоками;
- планирования, выполнения и финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания;
- ведения бухгалтерского (бюджетного) учета;
- формирования и направления отчетности: бухгалтерской (бюджетной) и финансовой;
- осуществления государственных (муниципальных) закупок;
- внедрения и совершенствования внутреннего контроля и внутреннего аудита, в том числе внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни;

– оценки эффективности и результативности расходования финансовых и иных видов ресурсов.

Выявленные риски оцениваются посредством их измерения относительно двух параметров:

1) влияние возможного события на исполнение внутренних бюджетных процедур и возможному финансовому, материальному и репутационному ущербу для организации сектора государственного управления;

2) вероятность возникновения негативного события в определенный период времени.

Оценка рисков – комплекс многообразных взаимосвязанных непрерывных итеративных процедур, осуществляемых на всех уровнях (центральный, межрегиональный, региональный, территориальный) организации и охватывающих деятельность всех структурных подразделений, территориальных органов и подведомственных организаций.

Самыми значимыми будут считаться риски при сочетании критериев «высокая вероятность возникновения риска» и «сильное влияние на достижение целей деятельности организации» или «высокий уровень возможного ущерба». Следовательно, наименее значимыми будут считаться риски при сочетании критериев «низкая вероятность» и «слабое влияние на достижение целей деятельности организации» или «незначительный уровень возможного ущерба».

Результатом выявления и оценки рисков являются реестры (перечни) наиболее значимых рисков. Реестр рисков формируется с учетом классификационных признаков, определенных руководителем организации сектора государственного управления.

Описание, характеристики, вероятность рисков, перечисленных в реестре, способствуют максимально полному анализу причин и условий возникновения рисков и существования связанных рисков, взаимно влияющих и поглощающих друг друга, в зависимости от параметров и

особенностей направлений деятельности институциональных единиц сектора государственного управления.

По результатам такого анализа определяются тактика и стратегия минимизации негативных последствий рисков.

С целью систематизации принятых организацией публичного сектора внутренних бюджетных процедур и оценки полноты вовлеченности во внутренний контроль выявленных и ранжированных бюджетных рисков, отраженных в нормативных правовых актах учреждения, формируется матрица оценки бюджетных рисков и на ее основе – карта внутреннего контроля на соответствующий период.

Матрица оценки рисков, либо иной документ, позволяющий провести оценку бюджетных рисков, должен в себя включать как описательные параметры (минимизируемый риск, причины возникновения рисков), так и конкретные контрольные показатели и действия, посредством которых будут минимизироваться последствия рисков.

Матрица оценки бюджетных рисков, утвержденная приказом Министерства финансов от 07.09.2016 № 356, представлена на рисунке 3.4 [31].

Уровень по критерию "Вероятность"	Уровень по критерию "Последствия"			
	Низкий	Умеренный	Высокий	Очень высокий
от 0 до 20%	Низкий	Низкий	Низкий	Средний
от 20 до 40%	Низкий	Низкий	Средний	Высокий
от 40 до 60%	Средний	Средний	Высокий	Очень высокий
от 60 до 80%	Средний	Высокий	Очень высокий	Очень высокий
от 80 до 100%	Высокий	Высокий	Очень высокий	Очень высокий

Рисунок 3.4 – Матрица оценки бюджетных рисков согласно приказу Министерства финансов РФ от 07.09.2016 № 356 [31]

В Санкт-Петербурге предлагалось использовать упрощенную версию матрицы оценки бюджетных рисков, представленную на рисунке 3.5.

Значимость последствий	значительные	план действий	контрольные процедуры
	незначительные	допустимый уровень риска	контрольные процедуры по усмотрению
		маловероятные	высоковоероятные (ожидаемые)
	Вероятность возникновения		

Рисунок 3.5 – Матрица оценки бюджетных рисков, используемая в Санкт-Петербурге [40]

В настоящее время ни одна из указанных матриц оценки бюджетных рисков не утверждена в официальных нормативно-правовых документах РФ. Министерством финансов 29.12.2017 утверждены показатели оценки бюджетных рисков, такие как низкий, средний и высокий [33]. Аналогичной точки зрения теперь придерживается и Комитет государственного финансового контроля Санкт-Петербурга. Таким образом, Министерством финансов РФ предложен качественный подход к оценке бюджетных рисков на основе экспертных оценок.

Если говорить об общепринятых подходах к оценке рисков, то автор придерживается стандарта ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 Менеджмент риска. Методы оценки риска [49].

Согласно указанному стандарту оценка риска является процессом, объединяющим идентификацию, анализ риска и сравнительную оценку риска (см. рисунок 3.6). Способ реализации этого процесса зависит не только от области применения процесса менеджмента риска, но также и от методов оценки риска.

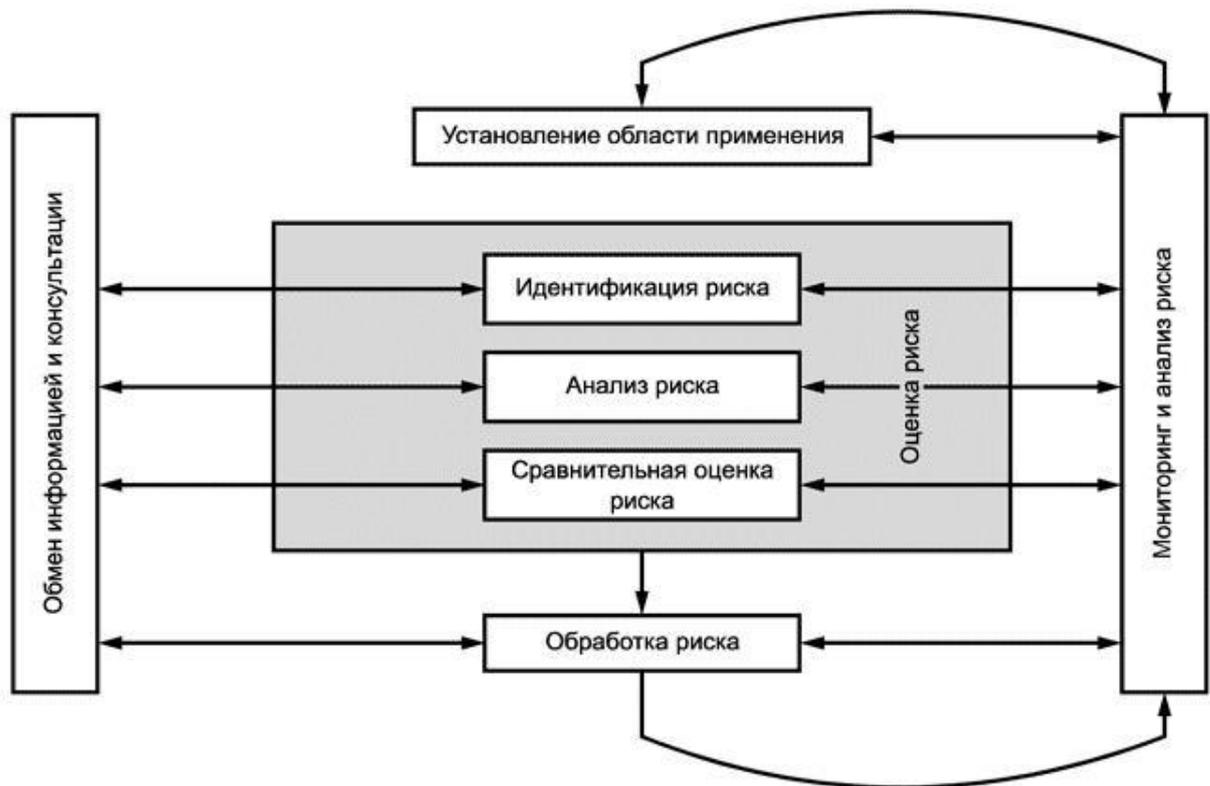


Рисунок 3.6 – Входные данные процесса общей оценки риска [49]

Для оценки рисков применяют следующие три общих подхода, которые могут быть использованы как самостоятельно, так и совместно.

1. Хронологические данные для идентификации события или ситуации, произошедших в прошлом, и допущения возможности экстраполяции вероятности их появления в будущем.

2. Методы прогнозирования, такие как анализ дерева ошибок и анализ дерева событий.

3. Экспертные оценки в систематизированном и структурированном процессе оценки вероятности. Существуют формализованные методы получения экспертных оценок, которые помогают формулировать соответствующие вопросы. Доступные методы включают в себя методы Дельфи, попарного сравнения, ранжирования по категориям оценки и абсолютных оценок.

В соответствии с общим подходом следует разделять риск на три группы.

1. Высшая группа, в которой уровень риска является недопустимым, обработка риска является необходимой независимо от затрат.

2. Средняя группа («серая» область), для которой затраты и преимущества принятия риска следует учитывать, а возможности соотносить с последствиями.

3. Низшая группа, в которой уровень риска незначителен или настолько мал, что необходимость в обработке риска отсутствует.

По результатам анализа стандарта ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 автором определены следующие наиболее применимые для сектора государственного управления методы оценки рисков:

- мозговой штурм;
- структурированные или частично структурированные интервью;
- метод Дельфи;
- контрольные листы;
- предварительный анализ опасностей;
- анализ опасности и критических контрольных точек;
- структурированный анализ сценариев методом «что, если?»;
- анализ сценариев [49].

Каждый из рассмотренных методов имеет свои преимущества и недостатки, входные и выходные данные. На выбор метода оценки риска влияют различные факторы, такие как доступность ресурсов, характер и степень неопределенности данных и информации, сложность метода. Все эти факторы должны быть учтены при проведении оценки бюджетных рисков в рамках внутренних бюджетных процедур и составляющих операций.

По итогам анализа и оценки бюджетных рисков организация путем ранжирования определяет наиболее значимые бюджетные риски и причины их возникновения с целью установления в таких случаях контрольных действий, направленных на минимизацию возможных негативных последствий от реализации риска.

Основываясь на результатах матрицы оценки бюджетных рисков, формируется карта внутреннего финансового контроля учреждения, включающая в себя различные контрольные показатели, присущие процессному подходу: вход, выход, управляющее воздействие, ресурсы. Форма карты внутреннего финансового контроля, утвержденная Министерством финансов РФ, представлена на рисунке 3.7.

КАРТА ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ <*>
на ____ год

		Коды
	Дата	
Наименование главного администратора бюджетных средств		Глава по БК
Наименование бюджета		по ОКТМО
Наименование подразделения, ответственного за выполнение внутренних бюджетных процедур		

I. Составление и представление в финансовый орган (орган управления государственным внебюджетным фондом) документов, необходимых для составления и рассмотрения проекта бюджета, в том числе реестров расходных обязательств и обоснований бюджетных ассигнований

Процесс	Операция		Должностное лицо, ответственное за выполнение операции	Срок выполнения операции	Должностное лицо, осуществляющее контрольное действие	Характеристики контрольного действия		
	Наименование	Код				Метод контроля	Контрольное действие	Вид/Способ контроля
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Рисунок 3.7 – Карта внутреннего финансового контроля Министерства финансов РФ [31]

Каждый контрольный показатель предполагает выполнение определенного контрольного действия, направленного на минимизацию рисков.

Автором предложена и успешно внедрена в Санкт-Петербурге модель выявления рисков на основе системного подхода (см. рисунок 3.8), когда каждая внутренняя бюджетная процедура и составляющие операции рассматриваются с точки зрения цели ее осуществления, для каждой из них определяются риски и контрольные показатели.



Рисунок 3.8 – Модель выявления рисков на основе системного подхода *(разработана автором)*

Рассмотрение внутренней бюджетной процедуры «Составление и представление предусмотренных нормативными правовыми актами документов, необходимых для составления и рассмотрения проекта бюджета Санкт-Петербурга, в том числе обоснований бюджетных ассигнований, реестров расходных обязательств» в Санкт-Петербурге на основе системного подхода представлено на рисунке 3.9.

БП/ составляющая операция	Цель БП/ Цель составляющей операции	Риск	Контрольный показатель
Составление и представление предусмотренных нормативными правовыми актами документов, необходимых для составления и рассмотрения проекта бюджета Санкт-Петербурга, в том числе обоснований бюджетных ассигнований, реестров расходных обязательств.	Своевременно представленные документы, содержащие полную, точную, достоверную информацию, необходимую для составления и рассмотрения проекта бюджета Санкт-Петербурга на очередной финансовый год.	1. Документы не представлены/ представлены с нарушением сроков; 2. Документы содержат часть необходимой информации. 3. Расчеты выполнены с нарушениями. 4. Отсутствует проверка входящей информации. 5. Бюджетные ассигнования не обоснованы. 6. Представленные документы не соответствуют требованиям НПА 7. Информация об изменениях требований НПА не доведена до структурных подразделений и подведомственных учреждений.	1. Своевременное представление документов; 2. Полнота информации; 3. Достоверность расчетов; 4. Обоснованность расчетов; 5. Контроль (проверка) входящей информации. 6. Соответствие представляемых документов требованиям НПА 7. Своевременное доведение информации об изменениях требований НПА до структурных подразделений и подведомственных учреждений.

Рисунок 3.9 – Перечень бюджетных процедур и составляющих операций с описанием целей, рисков и контрольных показателей *(разработан автором)*

Контрольные действия выполняются руководителями и сотрудниками организации сектора государственного управления в рамках выполнения своих должностных обязанностей. Результаты осуществления контрольных действий отражаются в регистрах (журналах) внутреннего контроля.

Наиболее распространенными контрольными действиями являются:

- проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации и внутренних стандартов и процедур;
- санкционирование операций (процедур, действий);
- сверка данных;
- сбор и анализ информации о результатах выполнения операций (процедур, действий);
- анализ соответствия фактических значений показателей деятельности прогнозным (плановым) значениям показателей;
- анализ динамики значений показателей;
- сравнение данных;
- сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;
- общие и прикладные средства контроля в информационных системах;
- проверка наличия и состояния объектов;
- ограничение доступа к активам, информации и средствам ее обработки.

К контрольным действиям в рамках бюджетных процедур можно отнести:

1. Разделение должностных обязанностей.

С целью минимизации возможных ошибок и нарушений, растрат, каких-либо неправомерных действий должностных лиц руководителю организации следует распределять полномочия между всеми ключевыми этапами и, соответственно, закрепленными за этими этапами должностными

лицами и не поручать все действия по контролю одному должностному лицу. Обязанности и ответственность должны быть пропорционально распределены между должностными лицами в соответствии с компетенцией, добиваясь сбалансированности ответственности.

2. Сверки данных.

Все внесенные в регистры данные необходимо регулярно сверять с соответствующими первичными и подтверждающими документами.

3. Проверки достижения показателей результативности деятельности.

Результаты деятельности организации на пистонной основе должны оцениваться на основе установленных показателей результативности деятельности (KPI). В случае выявления недостижения установленных значений показателей результативности деятельности руководителю учреждения надлежит разобраться в причинах такого недостижения и принять управленческое решение по устранению причин и условий возникновения таких ситуаций.

4. Контроль и ограничение доступа к ресурсам и учетной информации.

Руководитель организации вправе определить перечень ресурсов и виды информации, доступ к которой будут иметь только уполномоченные должностные лица и нести ответственность за ее сохранность, хранение, передачу. Подобное ограничение доступа к наиболее важным ресурсам и информации минимизирует риск их несанкционированного использования, распространения или утраты. Степень ограничения таких ресурсов и информации зависит от нескольких параметров, таких как уязвимость ресурсов, вероятность утраты, несанкционированного использования, стоимость активов, возможность их максимально безболезненной замены или перемещения.

5. Контрольные мероприятия (проверки, ревизии, обследования).

На основе принципа казначейского сопровождения каждая значимая транзакция подлежит проверке до (предварительный контроль) и после ее совершения (последующий контроль).

Перечисленные выше контрольные действия являются наиболее используемыми и широко распространенными методами проведения контрольных мероприятий и направлены как на предупреждение, так и на выявление рисков. Организациям при определении используемых методов контрольной деятельности следует соблюдать баланс между ними и применять комплекс таких средств.

Методы внутреннего контроля и объемы выборки могут быть следующие:

- самоконтроль – всегда осуществляется непосредственно сотрудником, участвующим в выполнении операции, и всегда проводится исключительно сплошным способом;

- по уровню подчиненности – руководитель бюджетной процедуры авторизует проходящие через бюджетную процедуру процессы сплошным или выборочным способом;

- по уровню подведомственности – руководитель бюджетной процедуры авторизует проходящие через бюджетную процедуру процессы подведомственных учреждений организаций сплошным или выборочным способом;

- мониторинг – руководитель бюджетной процедуры с определенной периодичностью осуществляет контрольные мероприятия относительно процесса бюджетной процедуры.

В журналы внутреннего контроля заносится информация о рисках, выявленных сотрудниками организации в процессе самоконтроля выполняемых операций (процедур, действий), и о мерах по минимизации указанных рисков, принятых руководителями этих подразделений. Информирование вышестоящего руководителя о выявленных рисках,

минимизация которых невозможна в рамках полномочий руководителя подразделения, также является мерой по минимизации риска.

Выводы главы 3

В настоящее время в организациях сектора государственного управления Российской Федерации отсутствует системный подход к осуществлению внутреннего контроля. Функция внутреннего аудита в ее понимании применительно к международным стандартам в полной мере не реализована. С целью устранения вышеуказанных недостатков автором предложена трехуровневая система методологического обеспечения системы управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК), предложен комплекс мероприятий ее развитию.

Также автором разработаны методические подходы к формированию СУР и ВК на основе процессного подхода, а именно предложено описание бюджетных процедур в виде карты процессов, определены этапы построения системы управления рисками и внутреннего контроля, разработан алгоритм идентификации и управления рисками.

В настоящем алгоритме реализована разработанная автором модель выявления рисков на основе системного подхода, когда каждая операция рассматривается с точки зрения цели (результата) ее осуществления, для каждой из них определяются риски недостижения целей и контрольные показатели. Данная модель успешно внедрена в исполнительных органах государственной власти г. Санкт-Петербурга, она проста в использовании и является дополнением к подходам, содержащимся в стандарте ГОСТ Р 51897-2011 / Руководство ИСО 73:2009.

Выявленные риски оцениваются посредством их измерения относительно двух параметров:

1) влияние возможного события на исполнение внутренних бюджетных процедур и возможный финансовый, материальный и репутационный ущерб для организации сектора государственного управления;

2) вероятность возникновения негативного события в определенный период времени.

Оценка рисков – это комплекс многоразовых взаимосвязанных непрерывных итеративных процедур, осуществляемых на всех уровнях (центральный, межрегиональный, региональный, территориальный) власти и охватывающих деятельность всех структурных подразделений, территориальных органов и подведомственных организаций.

С целью систематизации отраженных в нормативных правовых актах внутренних бюджетных процедур, принятых организацией публичного сектора и реализуемых в рамках осуществления внутреннего контроля, а также оценки полноты вовлеченности во внутренний контроль выявленных и ранжированных бюджетных рисков автором проработаны матрица оценки бюджетных рисков и карта внутреннего контроля – базовые документы, являющиеся основой функционирования СУР и ВК.

ГЛАВА 4. ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

4.1. Развитие понятийного аппарата, цели и задачи внутреннего аудита в секторе государственного управления

Возросший интерес к внедрению внутреннего аудита в деятельность государственных компаний и органов власти обусловлен, прежде всего, тем, что внутренний аудит представляет собой один из немногих доступных ресурсов, не требующих значительных затрат на его осуществление. Грамотное использование данного инструмента способно повысить эффективность деятельности государственной организации и органа власти, упорядочить бизнес-процессы и привести к значительной экономии бюджетных средств в условиях ресурсных ограничений.

Сложность оценки аудиторских услуг связана с особенностями оценки качества услуг в целом. Если рассматривать аудит как сервисную деятельность или деятельность по оказанию услуг, то ей присущи аналогичные для услуги признаки, такие как непосредственное участие клиента или заказчика в процессе предоставления услуги, комплексность, неосязаемость, отсутствие сохранности результата, невозможно сравнить и оценить качество услуги до их получения. Характерной отраслевой особенностью деятельности, влияющей на качество аудита, также являются: противоречивые целевые интересы заинтересованных сторон при проведении аудита, неразработанная правовая база бухгалтерской отчетности, отсутствие идентификации последствий некачественного аудита.

Для оценки менеджмента качества услуги важно определить ее содержание. В законодательстве РФ есть два понятия – аудит и аудиторская деятельность.

Под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о

достоверности такой отчетности. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная законодательством Российской Федерации.

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

В отношении понятий аудита и аудиторской деятельности можем отметить, что аудиторская услуга аудиторской организации – это более общее понятие, включающее собственно аудит и различные дополнительные услуги, связанные как со способом проведения аудита, так и с оказанием сопутствующих услуг. Аудит – это основная и определяющая составная часть аудиторской услуги аудиторской организации. При высоком уровне аудита аудиторская услуга аудиторской организации в целом может быть не очень высокого качества. В случае низкого уровня аудита (недостоверности) аудиторская услуга по проведению аудита никогда не может иметь высокое качество.

В литературе до сих пор идет полемика, связанная с содержанием терминов «аудит», «аудиторская услуга» и «работа, процессы аудиторской деятельности».

Исходя из «Перечня терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности» (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ), ясно, что аудиторские услуги возникают в результате аудиторской деятельности [50]. Хотя, судя по официальному определению аудиторской деятельности, собственно деятельность объединять с услугами некорректно с позиции менеджмента.

В связи с этим автор не соглашается с точкой зрения М.А. Азарской, что аудиторская услуга входит в аудит. По мнению М.А. Азарской, определение качества аудита должно оцениваться с точки зрения

комплексного подхода к нему и воспринимать такие понятия, как «качество аудита» и «качество аудиторской услуги», как самостоятельные понятия, где первое является общей категорией, а второе – составляющей аудита [53].

Также необходимо определиться с понятиями «аудиторская деятельность» и «работа аудиторских организаций». Эти два термина официально закреплены в законодательстве, однако пояснения, которые приведены выше, даны только по отношению к аудиторской деятельности. С нашей точки зрения, термин «деятельность» является более логичным, и в контексте «Перечня терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности» (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ), в котором говорится о качестве работы, подразумевается именно «деятельность», как более широкое понятие, включающее услуги – результат, и процессы во времени [50]. Таким образом, в дальнейшем будем считать деятельность и работу идентичными понятиями.

В отношении термина процессов аудиторской деятельности в официальных документах также нет определений. Под процессами аудиторской деятельности будем понимать проходящие во времени преобразования входящих потоков в выходящие результаты, происходящие под управленческим воздействием с использованием ресурсов.

В целом можно отметить, что в современной российской литературе, посвященной качеству аудиторской деятельности, стройный понятийный подход с позиции содержания терминов сформировался только к 2019 г. в связи с принятием Приказа Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [34].

Важнейший отличительный от простого контроля признак аудита – это его самостоятельность (независимость), что является важнейшим требованием с точки зрения этических ценностей, не умаляя и другие

важнейшие принципы аудита, а именно – объективность, компетентность, честность [32]. Именно вопрос об объективности сформулированных аудитором выводов в заключении является основным при его подписании, однако к условиям достижения такой объективности относится именно самостоятельность (независимость) аудита, которая может быть аудитором подтверждена.

Независимость аудитора является главным принципом его профессиональной практики и сущности внутреннего аудита. На сегодняшний день в Российской Федерации внутренние аудиторы должны следовать основным принципам, содержащимся в международных стандартах внутреннего аудита.

Анализ международной практики свидетельствует о наличии двух подходов к регулированию аудиторской деятельности.

Для первого подхода характерно саморегулирование аудиторской деятельности, регулируемой и контролируемой общественными объединениями аудиторов, что распространено в Великобритании и США. Аудит при таком подходе главным образом ориентируется на запросы заинтересованных сторон (акционеры, кредиторы, инвесторы и другие).

Согласно второму подходу регулирование аудиторской деятельности осуществляется централизованно государственными органами, выполняющими роль государственного контроля и надзора за деятельностью аудиторов, что распространено во Франции, Австрии, Испании, Германии.

Каждому из подходов присущи свои достоинства и недостатки. Как показывает практика, государству необходимо найти «золотую середину», где будут сочетаться как саморегулирование, так и наличие жесткого контроля со стороны государства. Развитие системы государственного регулирования в Российской Федерации происходило и происходит с учетом международного опыта. На разных этапах становления этой системы Россия

пыталась «примерять» на себя разные концепции регулирования аудиторской деятельности [112].

Роль внутреннего аудита в секторе государственного управления в России заключается в следующем.

1. Внутренний аудит является эффективным инструментом оценки эффективности деятельности руководства государственной организации и органа власти, а также механизмом контроля за происходящими в государственной организации и органе власти процессами формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств.

2. Внутренний аудит является инструментом совершенствования системы внутреннего финансового контроля государственной организации и органа власти управления рисками (не только проверяя и оценивая систему внутреннего финансового контроля на предмет ее соответствия установленным целям, задачам и показателям результативности, но и предоставляя рекомендации по ее совершенствованию).

3. Внутренний аудит является объективным источником информации, обладая информацией относительно всех направлений деятельности государственной организации и органа власти и инструментарием для обобщения и анализа качества предоставляемых государственных услуг и реализуемых государственных функций.

4. Внутренний аудит предоставляет надлежащий уровень гарантий, что система внутреннего контроля государственной организации и органа власти эффективна, должностные лица соблюдают правила и процедуры, руководство получает надежную информацию, бюджетные средства расходуются законно, эффективно и т. д.

Мнения отечественных и зарубежных представителей относительно понятия «внутренний аудит» носят разнополярный характер.

Появление внутреннего аудита в России относят к 1990-м гг. и связывают с банковской сферой, что подтверждается наличием различных

нормативных документов по осуществлению внутреннего аудита именно в банках. Уже в начале 2000-х гг. Банк России по опыту осуществления внутреннего аудита в зарубежных странах вовлекал в процесс внутреннего аудита и кредитные организации, предлагая последним использовать в работе не только нормативные правовые акты Банка России, но и переводы документов по банковскому надзору, разработанные Базельским комитетом.

В 2000 г. в России создан Институт внутренних аудиторов, членами которого стали представители российских и иностранных компаний различных отраслей, включая предприятия связи и транспорта, промышленности, торговли, сферы услуг, банковской и страховых отраслей, аудиторские и консалтинговые компании и т.д. Согласно Уставу главной целью деятельности института обозначены деятельность по профессиональному развитию внутреннего аудита в России путем разработки и внедрения стандартизации профессии внутреннего аудитора и реализации роли эксперта в этой области.

Во многих странах обязательность организации внутреннего аудита в государственном секторе была закреплена на государственном уровне.

В России согласно ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ к целям внутреннего финансового аудита в государственном секторе относятся:

а) оценка эффективности и надежности внутреннего контроля, подготовка рекомендаций по его совершенствованию;

б) оценка достоверности управленческой, бухгалтерской (бюджетной) отчетности и отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, исполнении государственных (муниципальных) заданий, подготовка рекомендаций по совершенствованию процедур ведения учета и формирования отчетности;

в) оценка использования бюджетных средств и государственного (муниципального) имущества, подготовка рекомендаций по повышению эффективности их использования [1].

Анализируя нормы бюджетного законодательства, можно сделать вывод, что перечисленные цели представляют внутреннего аудитора как важного помощника руководства государственной организации и органа власти, поскольку внутренний аудитор не только оценивает правильность, законность и эффективность расходования бюджетных средств, но и подготавливает рекомендации по дальнейшему совершенствованию и развитию системы внутреннего контроля.

Принципы внутреннего финансового аудита: объективность, законность, независимость, системность, ответственность, профессионализм, стандартизация.

Для четкого представления сущности внутреннего финансового аудита в организациях сектора государственного управления необходимо определиться с понятийным аппаратом.

Внутренний аудит в органе государственной (муниципальной) власти и подведомственных ему государственных (муниципальных) учреждениях представляет собой независимую оценку эффективности и надежности внутреннего контроля, степени достижения показателей (индикаторов) соответствующих государственных (муниципальных) программ и (или) государственных (муниципальных) заданий, эффективности использования государственного (муниципального) имущества, достоверности управленческой, бухгалтерской (бюджетной) отчетности и отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ и (или) исполнении государственных (муниципальных) заданий.

В понятие внутреннего аудита в органе государственной (муниципальной) власти и подведомственных ему государственных (муниципальных) учреждениях, являющихся главными администраторами (администраторами) средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, включено понятие внутреннего финансового аудита, осуществляемого ими в рамках реализации бюджетных полномочий. Аудит

эффективности деятельности организации сектора государственного управления в рамках внутреннего аудита не проводится.

Под аудитом эффективности организации сектора государственного управления следует понимать деятельность по оценке и проверке эффективности деятельности организации, которая проводится независимым аудитором, не участвующим во внутренних процессах организации.

Для достижения установленных целей внутреннего аудита требуется решить следующие задачи:

- 1) разработать методологию осуществления внутреннего аудита;
- 2) организовать планирование и проведение аудиторских проверок;
- 3) анализировать результаты аудиторских проверок путем выявления и обобщения типовых недостатков и нарушений;
- 4) разработать рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля, устранению выявленных недостатков и нарушений;
- 5) консультировать руководство и должностных лиц организаций сектора государственного управления относительно совершенствования внутреннего контроля, процедур ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и формирования отчетности, повышения эффективности расходования бюджетных средств и государственного (муниципального) имущества.

Субъектами внутреннего аудита могут быть как структурное подразделение (должностное лицо), обособленное в структуре организации сектора государственного управления, так и специализированное юридическое лицо, уполномоченное на осуществление внутреннего аудита. Организационные модели внутреннего аудита подробно будут рассмотрены в следующем параграфе.

Объектами внутреннего аудита являются должностные лица структурных подразделений организации сектора государственного управления, а также осуществляемые внутренние бюджетные процедуры и составляющие их операции, подлежащие проведению в их отношении

аудиторских проверок. Перечень объектов аудита используется при формировании годового плана внутреннего аудита и подлежит ежегодному пересмотру и корректировке с учетом происходящих изменений как в деятельности организации, так и в правовом поле.

Внутренний финансовый аудит позволяет организации достигать поставленных целей путем систематизирования и последовательности в оценке и повышении эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля.

Систематизированный и последовательный подход включает в себя необходимую квалификацию и должную профессиональную осторожность внутреннего аудитора, методологию, стандарты внутреннего аудита и методику оценки качества внутреннего аудита.

Организационные модели внутреннего аудита

В корпоративном секторе существуют различные формы организации служб внутреннего контроля и внутреннего аудита. Каждая из различных форм требует соответствующих затрат. Это обстоятельство необходимо учитывать при адаптации таких форм организации служб внутреннего контроля и внутреннего аудита к сектору государственного управления. Внутренний аудит, в первую очередь, должен служить цели оценки эффективности системы внутреннего контроля, пусть даже хорошо выстроенной и организованной, как с точки зрения достижимости установленных целей, так и с точки зрения экономности.

Для корпоративного сектора считается достаточно перспективным совмещение функции внутреннего аудита и контроля за функциональными и структурными направлениями. Подобная форма организации позволяет сэкономить затраты с одновременным обеспечением достаточно высокой эффективности функционирования службы внутреннего аудита. При такой синергии служба внутреннего аудита выступает организатором и

методологом контрольной работы, которая будет осуществляться контролерами, работающими в составе других структурных подразделений.

При этом, следуя требованиям действующих международных стандартов, функцию внутреннего аудита следует разделять между несколькими органами, которые выполняют надзорные и исполнительские функции. Так, первый может быть представлен Комитетом или департаментом по внутреннему аудиту, второй – службой или инспекцией внутреннего аудита. В таком случае надзорный орган определяет политику компании в отношении внутреннего аудита, проводит оценку качества системы внутреннего контроля и управления рисками, способен гарантировать независимость службы внутреннего аудита, планирует деятельность службы внутреннего аудита путем утверждения планов аудиторских проверок и осуществляет мониторинг выполнения принятых управленческих решений по итогам аудиторских проверок.

В состав такого органа чаще всего входит небольшое количество компетентных профессионалов, не являющихся сотрудниками данной организации, при этом руководителем такого органа, как правило, является руководитель организации.

Исполнительский орган формирует план аудиторских мероприятий на основе идентификации и оценки рисков и осуществляет их проведение. В своей деятельности подотчетен надзорному органу по внутреннему аудиту, руководитель, соответственно, подчиняется напрямую руководителю организации.

В настоящее время в Бюджетном кодексе РФ предусмотрено осуществление администраторами средств бюджета внутреннего финансового аудита, под которым понимается деятельность по подтверждению надежности системы внутреннего контроля [1].

В связи с вышеизложенным и ориентируясь на международную практику в области внутреннего аудита, автор считает целесообразным

вместо предусмотренного Бюджетным кодексом РФ термина «внутренний финансовый аудит» закрепить термин «внутренний аудит».

Предложение автора также основывается на практике применения организациями сектора государственного управления терминов «внутренний финансовый аудит» и «внутренний аудит» как различных направлений деятельности, в связи с тем, что осуществление внутреннего финансового аудита согласно ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ является бюджетным полномочием администраторов бюджетных средств, в то время как осуществление внутреннего аудита по другим направлениям деятельности государственного органа к таким бюджетным полномочиям не относится [1].

Подобное толкование воспринимается органами государственной власти как необходимость осуществлять внутренний финансовый аудит и одновременно внутренний аудит различными структурными подразделениями или должностными лицами администратора бюджетных средств.

При этом следует понимать, что цели, задачи и методы внутреннего аудита и внутреннего финансового аудита идентичны, отличными для них являются предметы аудита. Так, предмет внутреннего финансового аудита – это внутренний контроль, бухгалтерская (бюджетная) отчетность и бухгалтерский (бюджетный) учет. Предметом внутреннего аудита являются внутренний контроль операционной деятельности, управленческий учет и отчетность.

В зависимости от структуры организации сектора государственного управления, ее размера и уровня функционирования (центральный, региональный, территориальный) внутренний аудит могут осуществлять различные субъекты внутреннего аудита в условиях различной централизации такого аудита.

Следует выделить следующие варианты организационной структуры внутреннего аудита:

- 1) уполномоченное должностное лицо (внутренний аудитор);
- 2) обособленное структурное подразделение (отдел внутреннего аудита);
- 3) самостоятельное юридическое лицо;
- 4) структурное подразделение вышестоящей организации с передачей необходимых полномочий таковой;
- 5) привлечение сторонней организации (аутсорсинг).

Использование в государственном секторе подходов, которые прошли апробацию в корпоративном секторе и признаны успешными, является перспективным в связи с тем, что существующая разница принципов и целей функционирования организаций корпоративного и государственного секторов не противоречит задаче максимально эффективного расходования ограниченных ресурсов.

Выделяются два существенных отличия внутреннего аудита от внешнего. Так, если внешний аудит ориентирован, прежде всего, на подтверждение достоверности финансовой отчетности организации и изучает операции и события, оказывающие воздействие на отчетность организации, то внутренний аудит направлен, в первую очередь, на оценку действующей системы контроля организации и эффективности деятельности различных ее направлений. Также следует отметить, что внешний аудит осуществляется в интересах клиентов организации в широком смысле – потребителей государственных услуг и реализуемых государственных функций, в то время как внутренний аудит осуществляется в интересах руководства организации государственного сектора.

Следует признать, что в государственном секторе в России внутренний аудит в большинстве случаев фактически дублирует функцию внешнего аудита и не направлен на достижение собственных целей, что приводит к снижению качества осуществления внутреннего аудита. В последнее время многие государственные компании переориентируют внутренний аудит с

проверки достоверности финансово-бухгалтерской отчетности и минимизации налогов на оценку надежности систем управления рисками и внутреннего контроля.

Следует понимать, что цели, задачи и методы внутреннего аудита и внутреннего финансового аудита идентичны, отличными для них являются предметы аудита. Так, предметом внутреннего финансового аудита является внутренний контроль, бухгалтерская (бюджетная) отчетность и бухгалтерский (бюджетный) учет. Предметом внутреннего аудита являются внутренний контроль операционной деятельности, управленческий учет и отчетность.

Автор полагает целесообразным закрепить в Бюджетном кодексе РФ термин «внутренний аудит», что позволит осуществлять внутренний аудит организациям сектора государственного управления на основе единой методологии и общего (внутри организации) правового регулирования внутреннего аудита без выделения в нем внутреннего финансового аудита с сохранением его значимости для осуществления финансового менеджмента.

4.2. Осуществление внутреннего аудита на основе процессного подхода

В системе процессов выделяются отдельные процессы управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита.

Целями процессов управления рисками являются идентификация и предотвращение рисков; целями контроля являются выявление отклонений и их предупреждение; целью аудита является подтверждение соответствия отчетности и деятельности организации в целом установленным требованиям.

В принципиально общем виде взаимосвязь понятий процессы, риски, контроль, аудит с указанием прямых и обратных связей можно схематически представить на рисунке 4.1.

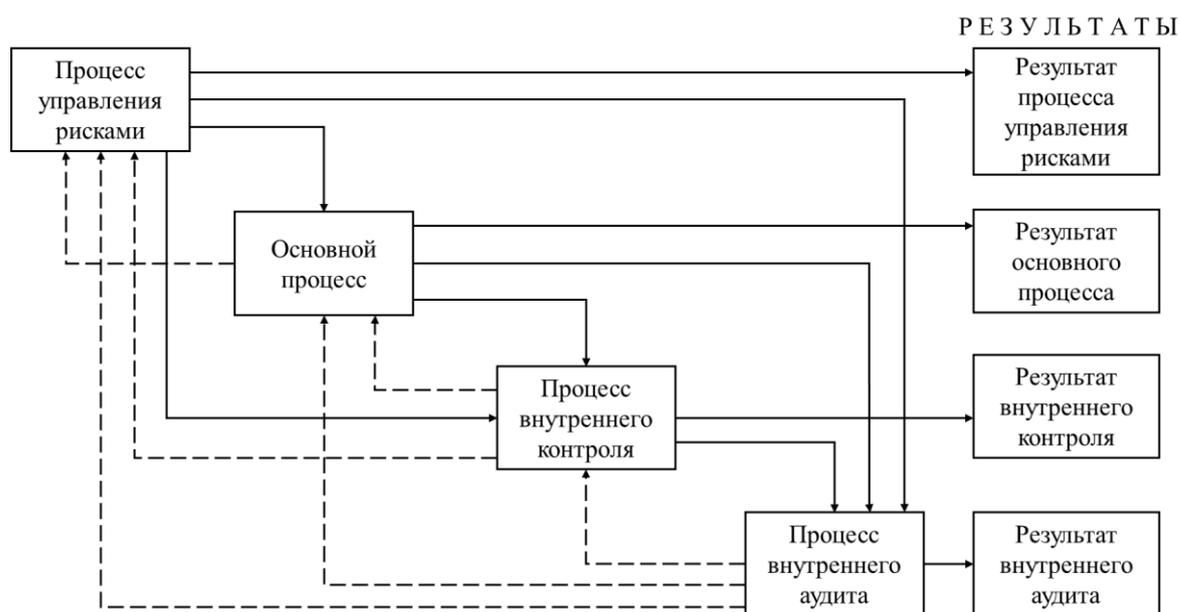


Рисунок 4.1 – Взаимосвязь понятий процессы, риски, контроль, аудит
(разработан автором)

Процесс организации внутреннего аудита в секторе государственного управления можно разделить на следующие этапы.

1-й этап: Разработка нормативного регулирования внутреннего аудита.

(Регламент осуществления внутреннего аудита, положение о структурном подразделении (уполномоченном должностном лице), Этический кодекс и профессиональные стандарты.)

2-й этап: Оценка рисков.

(Уровень рисков, планы аудиторских проверок, длительность проверки, количество внутренних аудиторов.)

3-й этап: Разработка методологии внутреннего аудита.

(Методические указания и рекомендации, касающиеся всего процесса внутреннего аудита.)

4-й этап: Рекрутинг и обучение людей согласно квалификационным требованиям.

5-й этап: Оценка осуществления внутреннего аудита.

(Система оценки внутреннего аудита и критерии оценки каждого внутреннего аудитора.)

Согласно модели COSO ERM-2017 по управлению рисками организации процесс внутреннего аудита должен охватывать следующие области: достоверность финансовой информации; сохранность активов; эффективность и экономичность операций.

Порядок осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля в организации сектора государственного управления представлен на рисунке 4.2.



Рисунок 4.2 – Порядок осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля *(разработан автором)*

Рассмотрим и проанализируем каждый этап подробнее.

1. Планирование аудиторских процедур

Цель этапа – разработка и утверждение аудиторского задания (программы аудита), содержащего сведения о периоде проведения внутреннего аудита, перечне вопросов, подлежащих изучению, методах

проведения внутреннего аудита. Информирование аудируемого лица проводится до начала аудиторской проверки.

Этап планирования рекомендуется разбить на два подэтапа:

1. Сбор информации (предварительное обследование): рассылка и последующее изучение анкет; изучение представленных документов объектом аудита; изучение организационной структуры, проверяемой бюджетной процедуры, данных внутреннего контроля и внутреннего аудита за предыдущие годы, результатов контрольных мероприятий органов государственной власти и т.д.

Цель подэтапа – сформировать представление об объекте аудита.

2. Практическая часть: беседа и (или) анкетирование руководителя организации сектора государственного управления и руководителя бюджетной процедуры в рамках предварительной встречи.

Цель подэтапа – предоставить объекту аудита четкое понимание целей и задач текущего внутреннего аудита, согласовать график встреч внутренних аудиторов и сотрудников, ознакомиться с персоналом, изучить организационную структуру.

Планирование – наиболее важная часть внутреннего аудита, направленная на сбор фактических данных в кратчайшие сроки, что в дальнейшем предоставит возможность внутреннему аудитору уделить больше времени изучению данных и разработке рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля и управления рисками.

Пример распределения рабочего времени внутреннего аудитора приведен в таблице 4.1.

Таблица 4.1 – Распределение рабочего времени внутреннего аудитора [263]

	Время (%)	Влияние на достижение цели внутреннего аудита (%)
Планирование	5–10	33–50
Работа на месте	50–67	33
Документирование, завершение аудита	25–33	17–34

Вопросы, на которые необходимо ответить внутреннему аудитору на этапе планирования, представлены в таблице 4.2.

Таблица 4.2 – Вопросы на этапе планирования*

Изучаемый вопрос	Документы, содержащие предварительную информацию	Примечание
Как организован внутренний контроль	Анкета и документация, представленная в рамках предварительного анкетирования	Рассылается предварительно
Каковы цели и показатели проверяемых бюджетных процедур?	Карта внутреннего контроля	Определить, правильно ли сформулированы цели и показатели бюджетных процедур
Какая деятельность осуществляется в рамках этих бюджетных процедур	Карта внутреннего контроля, регламенты осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита; нормативные акты, которые могут оказать существенное влияние на бюджетные процедуры и отчетность	Можно представить в виде блок-схемы
Какие существенные риски угрожают достижению целей бюджетных процедур	Карта рисков бюджетных процедур	Провести свою предварительную оценку рисков по принципу «что может пойти не так?»

Продолжение таблицы 4.2

Какие контрольные процедуры разработаны	Карта внутреннего контроля	Провести свою оценку рисков по принципу «как это должно быть?»
Какие контрольные процедуры внедрены для снижения рисков до допустимого уровня	Журнал регистрации результатов внутреннего контроля	
Как давно проводился последний внутренний аудит	Рабочие документы предыдущих аудитов (включая анкеты, опросники, тесты, отчеты)	Хранятся три года, могут быть запрошены другими контрольными органами и внешними аудиторами

* Таблица разработана автором.

Результатом надлежащим образом выполненного этапа «Планирование аудиторских процедур» будет являться аудиторское задание, которое должно содержать: цель проведения внутреннего аудита; объект внутреннего аудита; рабочую программу внутреннего аудита (должны быть описаны процедуры сбора, анализа, оценки, документирования; определен метод и объем выборки) (см. таблицу 4.3). В случае получения аудитором дополнительной существенной информации аудиторское задание подлежит актуализации.

Таблица 4.3 – Содержание аудиторского задания*

	Содержание	Пример
Цель внутреннего аудита	Краткое описание бюджетной процедуры или функции, подлежащей аудиту, присущих ей рисков	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оценка надежности внутреннего контроля. 2. Оценка карты внутреннего контроля по бюджетной процедуре «Составление и представление отчетности». 3. Оценка контрольных процедур на их соответствие карте внутреннего контроля. 4. Подготовка рекомендаций по совершенствованию внутреннего контроля

Продолжение таблицы 4.3

Объект внутреннего аудита	Учитываются цели аудита, устанавливаются временные рамки	Бюджетная процедуры, информационные системы, финансовая отчетность, первичные документы, внутренние нормативные документы
Рабочая программа	Описывает, как будет проводиться аудиторская проверка	Аудиторские тесты, методы выборки, методы сбора, анализа и оценки аудиторских доказательств

** Таблица разработана автором.*

Руководитель аудиторской группы определяет необходимое количество и состав аудиторов, учитывая опыт и квалификацию аудиторов; необходимость в дополнительном обучении; возможность привлечения третьей стороны (независимых экспертов в узких областях знаний).

Для органов исполнительной власти руководителем аудиторской группы может быть лицо, имеющее высшее образование по группе специальностей «Экономика и управление» и не менее двух лет стажа гражданской службы (государственной службы иных видов) или не менее четырех лет стажа работы по специальности, направлению подготовки.

2. Выполнение аудиторских процедур

Цель этапа – идентифицировать, проанализировать и задокументировать информацию, достаточную для достижения целей проверки. Внутреннему аудитору необходимо оценить надежность внутреннего контроля. Для этого необходимо выявить, протестировать и оценить контроли по бюджетным процедурам (контрольные точки). Под контрольной точкой подразумевается ситуация в рассматриваемой бюджетной процедуре, где может возникнуть риск, и должен существовать контроль (контрольная процедура), чтобы должным образом реагировать на риск.

Внутреннему аудитору необходимо сравнить фактически выполняемые бюджетные процедуры с тем, как эти бюджетные процедуры должны быть выполнены в «идеальном» варианте. Эта информация необходима для

оценки существующих контрольных процедур, оценки управления рисками в рамках осуществления бюджетных процедур. Таким образом, внутренний аудитор получает доказательства надежности/ненадежности внутреннего контроля, экономичности операций, достижения целей и влияния рисков.

Вся информация (в том числе положительная), необходимая для доказательства аудиторских выводов и рекомендаций, должна быть задокументирована, подписана руководителем аудиторской группы. Должно быть обеспечено надлежащее и безопасное хранение рабочей документации, разработана система доступа к аудиторским файлам.

Аудиторские доказательства – информация, полученная внутренним аудитором с помощью анкетирования, наблюдения, интервью, изучения отчетности и иных документов. Существует несколько видов аудиторских доказательств: документальные (полученные через формы писем, анкет, запросов или первичные документы), физические (полученные путем изучения сотрудников, событий, имущества), аналитические (полученные на основе анализа и верификации данных).

Под сбором аудиторских доказательств (тестированием) подразумевается определенный набор действий, необходимый для определения эффективности контрольных процедур для минимизации рисков, для подготовки аудиторского заключения о надежности внутреннего контроля. Существуют различные виды сбора аудиторских доказательств, например, инспектирование документов; наблюдение фактического исполнения контрольных процедур; опросы сотрудников (владельца, руководителя и исполнителя бюджетной процедуры); исполнение внутренним аудитором контрольных процедур. Если в ходе тестирования обнаружены проблемы, необходимо выяснить, существует ли компенсационный контроль (другой вид контрольной процедуры), который снижает риск недостижения цели бюджетной процедуры, и классифицировать обнаруженные проблемы.

Оценка результатов тестирования проводится путем ранжирования рисков по трем уровням.

1. Низкий риск (требует внимания непосредственного исполнителя бюджетной процедуры или контрольного действия, действия для решения этой проблемы согласовываются с учетом значимости).

2. Средний риск (требует внимания руководителя бюджетной процедуры, разрабатывается программа для быстрого решения этой проблемы).

3. Высокий риск (требует вмешательства руководителя организации, разрабатывается план мероприятий по решению этой проблемы).

Так как в государственном секторе объем информации и документов, касающихся исполнения бюджетных процедур, достаточно велик, целесообразно формировать аудиторскую выборку. Применение статистического подхода в выборочной проверке, то есть статическая выборка, означает использование любого на выбор подхода к выборке, являющегося случайным набором генеральной совокупности и имеющим возможности использования теории вероятностей для оценки качества результатов выборки и надежности результатов такой оценки.

Нестатистический подход к выборке представляет собой подход, не соответствующий приведенным выше характеристикам.

Выбор статического или нестатистического метода к выборочной проверке является наиболее важным предметом профессионального суждения аудитора как самый эффективный способ для того, чтобы получить аудиторские доказательства в данных обстоятельствах

Если применяется статический метод, то объем отобранной совокупности можно определить на основании:

- 1) теории вероятности и математической статистики;
- 2) профессионального суждения аудитора.

Объем данной совокупности нельзя определить как наиболее важный

критерий для того, чтобы разграничить статический и нестатический методы.

Если выбранный метод не соответствует статической выборке, то в этом случае можно применить отдельные критерии статического метода, например, случайный выбор элементов оценки. Но следует отметить, что статистические измерения риска, который связан с применением выборочного метода, будут эффективны, только когда выбранный подход имеет все характеристики статической выборки.

Степень уверенности аудитора в данных системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Если аудитор хочет обеспечить большую уверенность за счет системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то его оценка риска внутреннего контроля будет невысока, поэтому объем отобранной совокупности должен быть больше.

Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой. Чем ниже степень отклонения, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем выборки.

Степень отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности. Чем выше степень отклонения, ожидаемая аудитором, тем больше должен быть объем выборки, чтобы аудитор мог максимально надежно определить степень отклонения. Причинами, которые имеют значение со стороны анализа ожидаемой степени ошибки, являются – понимание аудитором деятельности аудируемого лица, организационно-штатные изменения или трансформация системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, итоги предшествующего внутреннего аудита и данные о результатах двух последних аудиторских процедур. Однако ожидаемая степень ошибки не может гарантировать, что риск средств внутреннего контроля снизится, именно поэтому в данных обстоятельствах тест средств внутреннего контроля не проводят.

Необходимая степень доверия аудитора и генеральная совокупность.

Объем выборки генеральной совокупности будет зависеть от степени уверенности аудитора в том, что выбранные элементы являются репрезентативными и способными представить частоту появления ошибок во всей деятельности организации. Чем ниже степень такой уверенности аудитора, тем масштабнее должен быть объем выборки генеральной совокупности.

Следует отметить, что при наличии небольшой генеральной совокупности аудиторская выборка иногда является менее эффективной, чем применение альтернативных методов для получения аудиторских доказательств в данных условиях.

Оценка аудитором неотъемлемого риска. Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Наиболее высокий неотъемлемый риск показывает, что для того, чтобы снизить аудируемый риск до необходимого уровня, нужен более низкий уровень риска обнаружения, а для этого необходимо увеличить объем отобранной совокупности.

Оценка аудитором риска средств внутреннего контроля. Чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, высокая оценка аудитором риска средств внутреннего контроля говорит о том, что аудитор не может надеяться на эффективное действие средств внутреннего контроля по отношению к данной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Таким образом, для того чтобы уменьшить аудиторский риск до необходимого уровня, аудитору нужно достичь допустимого уровня риска ненахождения ошибок и нарушений, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем увереннее аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Использование других аудиторских процедур проверки по существу,

направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Чем больше аудитор рассчитывает на другие процедуры проверки по существу, для того чтобы снизить до необходимого уровня риск необнаружения искажений по отношению к данному сальдо бухгалтерского счета или данной группе однотипных операций, тем меньше аудитор будет уверен в выборочной проверке и тем меньше будет объем отобранной совокупности.

Но если есть предпосылки для злоупотреблений, рекомендуется проводить сплошной аудит.

Внутренний аудитор обязан документировать информацию, чтобы обосновать выводы и результаты аудиторского задания. Требования как к содержанию рабочих документов, так и к доступу к ним должны быть четко регламентированы

3. Передача результатов аудита

Цель этапа – представить заинтересованным сторонам аудиторские выводы и рекомендации, оформленные в виде аудиторского отчета. Выводы должны содержать информацию о том, какие преимущества и недостатки, по мнению аудитора, существуют. Рекомендации должны содержать предложения по совершенствованию внутреннего контроля. Рекомендуемый формат аудиторского отчета: *вводная часть* (оглавление, список адресатов, краткое содержание – цели аудита, объем и подход, методика оценки риска и (или) контрольных процедур, ключевые обнаружения (позитивные и негативные), выводы); *основная часть* (детальные аудиторские обнаружения со ссылками на пункты аудиторского задания, аудиторские рекомендации и план действий); *приложения* (аудиторское задание, аудиторские записи для доказательства обнаружений, карты и (или) блок-схемы бюджетных процедур и т.д.). Важно отметить, что аудиторский отчет будет базой для оценки качества внутреннего аудита.

Перед подписанием отчета рекомендуется обсудить аудиторские выводы и рекомендации с руководителем аудируемого лица и согласовать ответственных за выполнение аудиторских рекомендаций с определением сроков выполнения.

4. Пост-аудит или мониторинг

Цель этапа – убедиться, что согласованный план мероприятий по аудиторским рекомендациям выполняется в установленное время. Руководитель внутреннего аудита несет ответственность за разработку и исполнение графика пост-аудита. Отчет о пост-аудите должен быть подготовлен аудитором после получения подтверждения от аудируемого лица доказательств о выполнении или отказа от выполнения рекомендаций.

Ответственность за организацию и проведение внутреннего аудита возлагается:

1) при организации внутреннего аудита как внутреннего подразделения руководитель организации сектора государственного управления и внутренний аудитор несут солидарную ответственность за организацию и проведение внутреннего аудита;

2) при организации внутреннего аудита с привлечением внешних специалистов разграничение ответственности между руководителем организации сектора государственного управления и внутренними аудиторами регламентируется соглашением об осуществлении внутреннего аудита. При этом контроль за осуществлением внутреннего аудита в обязательном порядке возлагается на руководителя организации сектора государственного управления.

5. Оценка надежности системы внутреннего контроля

В соответствии с моделью COSO-2013 по внутреннему контролю (IC-COSO) и международным стандартом INTOSAI-GOV 9100 «Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе» оценка надежности системы внутреннего контроля осуществляется по пяти

обязательным компонентам: контрольная среда; оценка рисков; контрольные процедуры; информация и коммуникация; мониторинг [187].

В настоящее время существует большое количество различных методов проведения оценочных мероприятий. Внутренним аудиторам при проведении оценки внутреннего контроля необходимо иметь четкое представление о том, какой вид оценки необходимо использовать.

Таким образом, для того чтобы уменьшить аудиторский риск до необходимого уровня, аудитору нужно достичь допустимого уровня риска ненахождения ошибок и нарушений, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем увереннее аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Автором разработана методика осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля на основе методов экспертных оценок, включающая подробную регламентацию этапов, нормативного регулирования, формируемых документов, их содержательной составляющей при осуществлении внутреннего аудита с применением экспертных методов оценки для подтверждения надежности внутреннего контроля, включая разработку опросников, анкет для различных категорий должностных лиц администратора. В Приложении Ж представлена анкета, разработанная автором для оценки общей системы внутреннего контроля для различных категорий должностных лиц администратора, с перечнем вопросов по пяти компонентам внутреннего контроля.

Ответы могут быть даны в произвольной форме, однако должны содержать обязательные ссылки на нормативные правовые акты или какие-либо иные документы, подтверждающие достоверность сведений, указанных в ответе.

При проведении оценки надежности системы внутреннего контроля аудитору, главным образом, необходимо ответить на три вопроса:

1. Существуют ли все пять элементов системы внутреннего контроля?
2. Функционируют ли все пять элементов системы внутреннего контроля?
3. Функционируют ли все пять элементов системы внутреннего контроля во взаимосвязи друг с другом?

Система внутреннего контроля может быть признана аудитором надежной только при получении положительных ответов на все три вопроса в совокупности. Отсутствие какого-либо элемента, отсутствие взаимосвязи элементов приводит к отсутствию системности внутреннего контроля и не позволяет подтвердить надежность его существования.

Автором разработана карта уровней зрелости внутреннего контроля и представлена в Приложении В.

При анализе причин невыполнения или неполного (неправильного) выполнения операции сотруднику организации сектора государственного управления необходимо ответить на следующие вопросы.

При анализе наличия и актуальности регламента выполнения операции:

– какие конкретные действия он должен предпринять для выполнения операции, как много этих действий, есть ли необходимость выдерживать строгую последовательность этих действий;

– есть ли утвержденный подробный регламент (порядок, правила) выполнения операции;

– если такого документа нет, то требуется ли его разработка и утверждение для правильного выполнения операции или этому сотруднику нет необходимости постоянно уточнять состав или последовательность своих действий;

– если такой документ есть, то достаточно ли четко и подробно он описывает состав и последовательность действий сотрудника при

выполнении операции, есть ли необходимость дополнительной регламентации каких-либо аспектов;

– если такой документ есть, то соответствует ли его содержание изменениям законодательства или технологических процессов, произошедшим в период между предыдущим выполнением операции и перед началом ее очередного выполнения.

При анализе достаточности для выполнения операции своей квалификации, навыков и умений:

– понимает ли он (сотрудник) содержание операции, ее место и значение для выполнения процедуры в целом;

– что он должен знать и уметь для правильного выполнения операции, имеются ли у него такие знания и умения;

– какие действия он может совершить (выполнить) без предварительной подготовки, а для каких ему требуется вспомнить (уточнить понимание, повторить) отдельные теоретические или практические аспекты осуществления этих действий;

– достаточен ли запас времени до начала выполнения операции для того, чтобы подготовиться к ее выполнению.

При анализе опыта выполнения операции:

– приходилось ли сотруднику уже выполнять данную операцию;

– если приходилось, то возникали ли у него трудности при выполнении операций, каким образом эти трудности были преодолены и устранены ли причины возникновения этих трудностей;

– если не приходилось, то выполнял ли он ранее аналогичные или близкие по содержанию операции, насколько эти операции отличны от предстоящей операции;

– если не приходилось выполнять данную или похожие операции, то позволяет ли уровень его квалификации, его навыки и умения выполнить операцию;

– есть ли в подразделении сотрудники, способные оказать необходимую помощь для выполнения операции.

При оценке влияния длительного перерыва в выполнении сотрудником своих обязанностей на выполнение операции:

– произошло ли в результате длительного перерыва снижение его (сотрудника) квалификации;

– не утратил ли он каких-либо навыков и умений, необходимых для выполнения операции;

– не произошло ли каких-либо изменений в регламенте выполнения операции, в последовательности и составе действий, в алгоритмах работы применяемых средств автоматизации;

– не внесены ли какие-либо изменения в порядок информационного взаимодействия сотрудника при выполнении операции с другими сотрудниками, не появились ли новые источники необходимой информации или средства обмена информацией.

При анализе наличия и достаточности первичной информации, требуемой для выполнения конкретной операции:

– какая информация необходима для выполнения операции;

– из каких источников можно получить необходимую информацию;

– есть ли четкая регламентация обмена информацией и уверенность получения ее в требуемые сроки;

– возможно ли применение средств автоматизации для получения и обработки информации;

– есть ли необходимость и возможность сверки информации, поступающей из разных источников;

– существуют ли механизмы уточнения или дополнения (при необходимости) получаемой информации.

Перечень вопросов, приведенных выше, является рекомендованным и приблизительным. Конкретный перечень определяется сотрудником

самостоятельно, с помощью другого сотрудника (если в организации практикуется кураторство или наставничество) или с помощью непосредственного руководителя.

Далее внутреннему аудитору или руководителю подразделения внутреннего аудита требуется составить **перечень возможных причин** реализации рисков, а именно:

1. Неполнота или неактуальность внутренних документов организации, регулирующих выполнение операций и процедур в рамках осуществления финансового менеджмента:

1.1. Четкое понимание состава процедур и операций, выполняемых подразделением;

1.2. Регламентация выполнения процедур и операций на уровне организации, возможность руководствоваться прямыми нормами законодательства;

1.3. Зависимость результатов выполнения процедур и операций подразделением от действий других подразделений;

2. Отсутствие или недостаток опыта подразделения по выполнению закрепленных за ним операций и процедур:

2.1. Возможность изучения и анализа опыта выполнения похожих или аналогичных процедур и операций другими подразделениями;

2.2. Организация обмена опытом внутри подразделения;

2.3. Степень формализации выполняемых операций и процедур, сложность алгоритма их реализации;

3. Неготовность или неполная готовность подразделения к выполнению операций, связанная с недостаточной квалификацией сотрудников и (или) неукomплектованностью подразделения:

3.1. Укомплектованность подразделения;

3.2. Соответствие сотрудников квалификационным критериям;

3.3. Возможность обеспечения взаимозаменяемости на период длительного отсутствия;

3.4. Использование и эффективность наставничества или кураторства;

4. Неблагоприятная моральная атмосфера в подразделении:

4.1. Знание и понимание сотрудниками этических норм и правил, применяемых в организации;

4.2. Справедливость применяемых мер материального и иных видов стимулирования применительно к установленной системе распределения обязанностей;

4.3. Оптимальность (корректность) размещения сотрудников с учетом их личностных качеств и сложившихся взаимоотношений;

4.4. Отсутствие практики систематической постановки задач и подведения итогов деятельности;

5. Наличие недостатков в организации информационного обмена:

5.1. Организация документооборота в подразделении и в организации в целом;

5.2. Применение в целях обеспечения информационного взаимодействия автоматизированных информационных систем;

5.3. Наличие и эффективность работы системы доведения до подразделений и сотрудников руководящих указаний, нормативных документов и иной информации;

6. Недостаточная техническая оснащенность и (или) материальное обеспечение подразделения:

6.1. Обеспеченность помещениями, их состояние, качество освещения, вентиляции, отопления;

6.2. Обеспеченность компьютерной и оргтехникой, их состояние, производительность;

6.3. Обеспеченность нормативными и методическими материалами, базами данных, периодичность их обновления;

6.4. Состояние и возможности применяемых информационных систем.

Перечень вопросов, приведенных выше, является рекомендованным и приблизительным. Конкретный перечень может определяться руководителем подразделения самостоятельно, с помощью должностного лица, на которое возложены обязанности по координации в организации деятельности по осуществлению внутреннего контроля, с помощью подразделения внутреннего аудита (внутреннего аудитора) или с помощью непосредственного руководителя.

Правильно организованная служба внутреннего аудита позволяет организации сектора государственного управления не упускать открывающиеся возможности, предлагая нестандартные варианты решения таких задач, как проведение сравнительного анализа, экономия бюджетных средств и повышение эффективности осуществляемых операций, а также усовершенствование процессов формирования и расходования бюджетных средств.

Внутренний аудитор в большей степени контролирует происходящие процессы в организации, а не исполнителей этих процессов, обнаруживая нарушения (недостатки) в существующих процессах, утвержденных правилах, регламентированных процедурах, способствуя организации сектора государственного управления достигать лучших результатов при предоставлении государственных услуг и реализации государственных функций.

В соответствии с моделью COSO-2013 по внутреннему контролю (IC-COSO) и международным стандартом INTOSAI-GOV 9100 «Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе» оценка надежности системы внутреннего контроля осуществляется по пяти обязательным компонентам: контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и коммуникация, мониторинг.

Автором разработана методика осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля на основе методов экспертных оценок, включающая подробную регламентацию этапов, нормативного регулирования, формируемых документов, их содержательной составляющей при осуществлении внутреннего аудита с применением экспертных методов оценки для подтверждения надежности внутреннего контроля, включая разработку опросников, анкет для различных категорий должностных лиц администратора; перечней возможных причин возникновения рисков.

Для принятия управленческих решений по результатам проведенного внутреннего аудита разработана карта «Уровни зрелости внутреннего контроля». Присвоение определенного уровня также позволит проводить бенчмаркинг между различными органами власти и организациями государственного сектора управления.

4.3. Контроль качества и оценка деятельности внутреннего аудита

Для обеспечения качества работы, повышения квалификации внутренних аудиторов руководитель внутреннего аудита разрабатывает и внедряет процедуры контроля качества и оценки деятельности внутреннего аудита. Такие процедуры включают:

- непрерывный мониторинг качества деятельности внутреннего аудита;
- периодические внутренние и внешние оценки качества всего спектра;
- деятельность внутреннего аудита.

Непрерывный мониторинг качества деятельности

На регулярной основе (как правило, один раз в год) руководитель внутреннего аудита представляет руководителю организации сектора государственного управления итоги проведенной оценки качества внутреннего аудита. В случае, если в рамках проведения таких внешних и внутренних оценок качества внутреннего аудита выявлены нарушения и

недостатки деятельности внутреннего аудита, соответственно, вместе с результатами таких оценок руководитель структурного подразделения аудита разрабатывает план по устранению нарушений и недостатков, а также причин и условий, им способствовавших.

В рамках проведения мониторинга качества внутреннего аудита осуществляется контроль над выполнением проверок, начинающийся на этапе планирования и продолжающийся в процессе выполнения проверки.

Непрерывный мониторинг включает текущий анализ и оценку качества внутреннего аудита. В рамках осуществления непрерывного мониторинга руководитель внутреннего аудита и (или) уполномоченные им внутренние аудиторы:

- осуществляют контроль над выполнением аудиторской проверки;
- получают обратную связь от проверяемых подразделений и других заинтересованных сторон;
- осуществляют выборочную экспертную оценку рабочих документов;
- ведут учет и анализ использования рабочего времени;
- проводят анализ других показателей результатов деятельности (например, таких, как длительность аудиторского цикла и процент принятия рекомендаций внутреннего аудита объектом аудита).

Контроль над выполнением проверок начинается на этапе планирования и продолжается в процессе выполнения проверки.

Руководитель проверки (или уполномоченный им сотрудник):

- контролирует выполнение программы аудита;
- предоставляет необходимые инструкции относительно объема и содержания аудиторской проверки, выполнения аудиторских процедур, формулирования выводов и рекомендаций по результатам выполненных процедур;
- проверяет документацию, подготовленную внутренними аудиторами, с целью подтверждения того, что аудиторские процедуры выполнены

корректно и в полном объеме, а также что они подтверждают наблюдения, выводы и рекомендации по проверке;

- корректирует программу в случае недостаточности объема выполненных аудиторских процедур, необходимого для достижения целей проверки, а также обоснования наблюдений, рекомендаций и выводов аудиторов;

- проверяет отчет, подготовленный по результатам проверки.

Руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за осуществление контроля над выполнением проверки, но может поручить либо делегировать соответствующие функции другим внутренним аудиторам, обладающим надлежащим опытом работы во внутреннем аудите.

Внутренние периодические оценки качества

Внутренние периодические оценки качества проводятся внутренними аудиторами посредством самооценки. Рекомендуется проводить внутреннюю оценку качества как минимум один раз в год.

Основной целью внутренних периодических оценок является оценка деятельности внутреннего аудита на соответствие выбранным параметрам оценки. Например, внутренние аудиторы могут оценить качество своей деятельности на предмет:

- соответствия требованиям Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита;

- соответствия положению о внутреннем аудите, политикам и процедурам внутреннего аудита;

- соответствия деятельности внутреннего аудита ожиданиям руководства организации;

- вклада внутреннего аудита в совершенствование деятельности организации;

- соответствия требованиям применимых законодательных и нормативных актов.

Внутренние оценки качества могут осуществляться посредством:

- проведения опросов заинтересованных сторон (например, руководителей объектов аудита);
- проведения проверок рабочих документов на соответствие установленным политикам внутреннего аудита и применимым стандартам;
- обзора параметров оценки работы внутреннего аудита и их сравнения с лучшими практиками.

Даже при осуществлении внутренних оценок качества внутреннего аудита руководитель структурного подразделения внутреннего аудита вправе провести внешнюю оценку качества внутреннего аудита путем согласования своего решения с руководителем организации. Проведение внешней оценки качества внутреннего аудита является обязательным единожды в течение пяти лет.

Внешние периодические оценки качества

Внешняя оценка качества внутреннего аудита проводится периодически для получения независимого мнения об осуществлении внутреннего аудита в организации. Заинтересованными лицами в данном случае будут являться руководитель организации, руководитель структурного подразделения аудита, инвесторы, владельцы, кредиторы и другие.

Внешняя оценка должна включать в себя все аспекты внутреннего аудита в организации. При проведении внешней оценки следует анализировать объем, содержание и параметры внутренней оценки, однако они могут быть расширены и дополнены как руководителем структурного подразделения аудита, так и руководителем организации.

Внешняя оценка качества может быть проведена следующими способами:

- оценка качества независимым внешним экспертом;

– подтверждение внутренней оценки качества независимым внешним экспертом.

Что же касается конкретно аудиторской деятельности, то в международной практике уже завершился процесс унификации требований к системе внутреннего контроля качества работы. Естественно, что в связи с изменчивостью экономической среды периодически вносятся дополнения и поправки, но основные принципы этой системы давно стандартизированы.

Это отражено в Международном стандарте по контролю качества МСКК 1 (ISQS – International Standart on Quality Control), который в 2012 г. впервые был переведен на русский язык. В России на основе этого международного стандарта было принят МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) [34].

Оба документа устанавливают единые требования к системе внутреннего контроля качества услуг в аудиторских организациях. Система контроля качества состоит из правил и методов достижения цели, а также процедур, необходимых для внедрения и мониторинга соблюдения таких правил.

Для внешней оценки качества внутреннего аудита можно применять все методы оценки, разработанные для оценки качества, а именно – простые и статистические методы.

Количественные методы оценки. Простые классические методы оценки включают простой и полезный набор логических инструментов, позволяющих решать задачи управления качеством при анализе различного рода факторов. Эти инструменты включают всем известные семь количественных методов, а именно:

- диаграмму родственных связей;
- диаграмму взаимоотношений;
- древовидную диаграмму;
- линейную диаграмму;
- матричную диаграмму;
- анализ матричных данных;
- схему программы процесса решения.

Для внутреннего аудита наиболее необходимым из перечисленных выше методов будут являться различные классификации отклонений, возникающих в ходе исполнения бюджетной процедуры и (или) составляющей операции от «эталона», описанного в карте процесса.

Статистические методы оценки. Применение большинства современных методов математической статистики является достаточно сложным для всех участников процесса управления качеством, особенно технологическими процессами. В связи с этим для целей практического применения статистических методов оценки были отобраны наиболее применимые в области оценки качества процессов.

Основными способами оценки качества являются известные простые статистические методы: контрольный листок; гистограмма; диаграмма разброса; расслоение (стратификация); диаграмма Парето; причинно-следственная диаграмма (диаграмма Исикавы); контрольная карта.

К наиболее эффективно применимым для оценки качества внутреннего аудита можно отнести диаграмму Парето, диаграмму стратификации и диаграмму Исикавы.

Методы квалиметрии и экспертных оценок. В квалиметрии, науке об измерении качества различных объектов (продуктов, услуг, организаций и других), приняты единичные, комплексные и интегральные показатели качества. Методики квалиметрии могут быть применены и к показателям качества аудиторской деятельности. Основы квалиметрии рассмотрены в

трудах Г.Г. Азгальдова [54].

В связи с методологически неформализованной формой оценки качества услуг как таковых и выполнения аудита в частности, ученые применяют такие методы, как анализ, интервьюирование, экспертиза, сравнение и наблюдение. В исследованиях авторов А.С. Худяковой [240], Н.Т. Лабынцева [177], Е.Г. Богрова [74], Д.В. Елькина [108] в качестве методов оценки качества аудита используются анкетирование и контрольные вопросы. Так, Д.В. Елькин предлагает проводить оценку качества аудита путем расчета комплексного показателя качества, формируемого на основе балльного метода оценки каждого показателя [108].

М.В. Тарасова предлагает проводить оценку качества аудита путем использования инструментов анализа [231]. По мнению М.В. Тарасовой, следует проводить анализ аудита на его завершающем этапе. При этом, под методом оценки аудиторских доказательств М.В. Тарасовой понимается оценка полноты и качества программы аудита; оценка ее выполнения на основе разработанных критериев; оценка правильности оформления аудиторской документации. Вместе с тем, предложенная методика не содержит непосредственно перечня критериев оценки качества аудита путем профессионального суждения, которое, согласно федеральным стандартам, может рассматриваться как неотъемлемая часть оценки качества, но не ее методом.

Методы экспертных оценок в отношении признаков качества включают соотнесение состояния измеряемой характеристики с элементом заданной шкалы [57]. Сложные объекты обладают рядом отличительных особенностей. К примеру, В.П. Бочарников [78] к характеристикам сложных объектов относит нечеткие критерии, что не позволяет решать задачу классификации, сложность описания объекта в формализованном виде и неоднородность данных, используемых для описания объекта в математическом представлении.

Вместе с тем, оценивать качество внутреннего аудита наиболее эффективно возможно путем использования профессиональных суждений, представленных в виде экспертных оценок, позволяющих оценить любую проблемную ситуацию в заданных условиях. Примером такого эффективного метода является метод Дельфи, представляющий собой перечень подготовленных экспертами вопросов, ответы на которые даются анонимно. Качество проведенной оценки качества будет зависеть от четкого описания критериев оценки, шкал присваиваемых баллов за ответы, источников обоснования ответа. Главное преимущество метода Дельфи заключается в принятии ответов экспертов, которые при этом могут быть противоречивыми. Для выработки согласованной позиции экспертов следует провести обсуждение и попытаться достичь компромисса [72].

При этом полученные в ходе использования метода Дельфи оценки экспертов качества аудита должны быть критически рассмотрены с точки зрения математической логики. В исследовании В.А. Якимовой [247] эксперту предлагается оценивать качество аудита не только количественно, но и указывать степень уверенности в выставленной оценке. В таком случае при наличии у эксперта сомнения между какими-либо смежными оценками решающими будут указанные степени уверенности в этом ответе, когда за каждым конкретным показателем (интегральным, комплексным, единичным) закреплена своя область определения.

По мнению автора, вышеуказанные квалиметрические методы целесообразно применять для определения уровня качества внутреннего аудита. Оценка качества внутреннего аудита заключается в измерении степени соответствия качества установленным критериям, эталонам.

Автор предлагает проводить оценку по трем наиболее актуальным на сегодняшний день критериям:

1. Управление. Здесь необходимо изучение общих вопросов организации внутреннего аудита в соответствии с Бюджетным кодексом РФ.

К детализирующим параметрам можно отнести определение целей и полномочий; организационную структуру и независимость, а также наличие необходимых информационных и технических ресурсов.

2. Персонал. Изучению подлежат вопросы наличия необходимой квалификации и опыта; наличие системы аттестации, профессионального обучения и развития; каналы взаимодействия подразделения внутреннего аудита с руководством и другими подразделениями.

3. Инфраструктура и операционная деятельность. Этот критерий рассматривается в таких направлениях, как нормативное и методологическое обеспечение; соответствие отчетности; наличие внутренних оценок качества деятельности.

Все вышеперечисленные критерии содержатся в профессиональных стандартах деятельности внутреннего аудита.

В Российской Федерации такие стандарты для сектора государственного управления на сегодняшний день не приняты, но уже разрабатываются. На XIV заседании Рабочей группы Министерства финансов РФ по вопросам совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, состоявшемся 28–29 мая 2019 г. в Санкт-Петербурге, рассматривалась серия федеральных стандартов внутреннего финансового аудита.

В настоящее время Министерством финансов РФ разработаны три проекта федеральных стандартов внутреннего финансового аудита:

- 1) «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»;
- 2) «Права и обязанности должностных лиц, работников при осуществлении внутреннего финансового аудита»;
- 3) «Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита».

Планируемый срок утверждения указанных стандартов – 2020 г., в связи с этим можно говорить о четком оформлении концепции внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, в том числе ориентируясь на изменения Бюджетного кодекса, регулирующие изменение подходов к осуществлению внутреннего финансового контроля и аудита, и принятые Федеральным законом от 26.07.2019 № 199-ФЗ.

В настоящее время ориентиром для оценки качества внутреннего аудита могут служить Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, являющиеся составной частью Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП, (IPPF)), применяемые с 1947 г.

Предложенные автором критерии оценки качества внутреннего аудита базируются на международных стандартах.

Исходя из вышеизложенного, автором разработана диагностическая модель внешней оценки качества внутреннего аудита, представленная на рисунке 4.3.

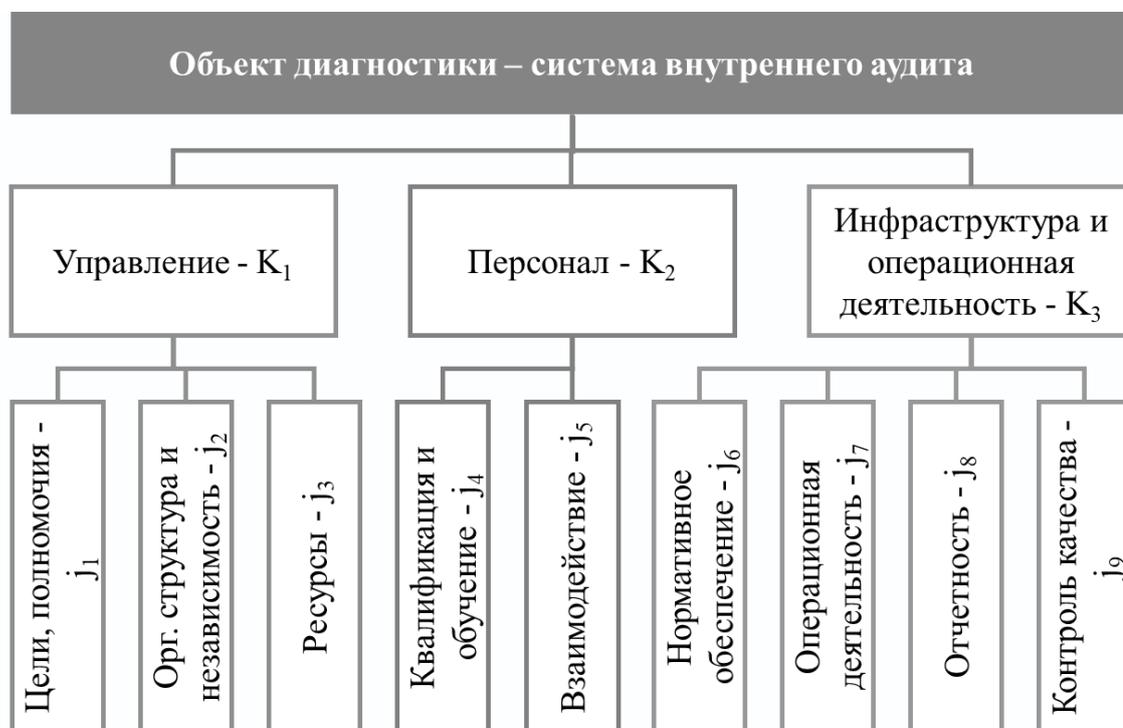


Рисунок 4.3 – Диагностическая модель внешней оценки качества внутреннего аудита (разработана автором)

Для реализации модели разработана система показателей качества внутреннего аудита – единичных, комплексных и интегральных показателей качества, представленных на рисунке 4.4 «Дерево показателей качества внутреннего аудита».

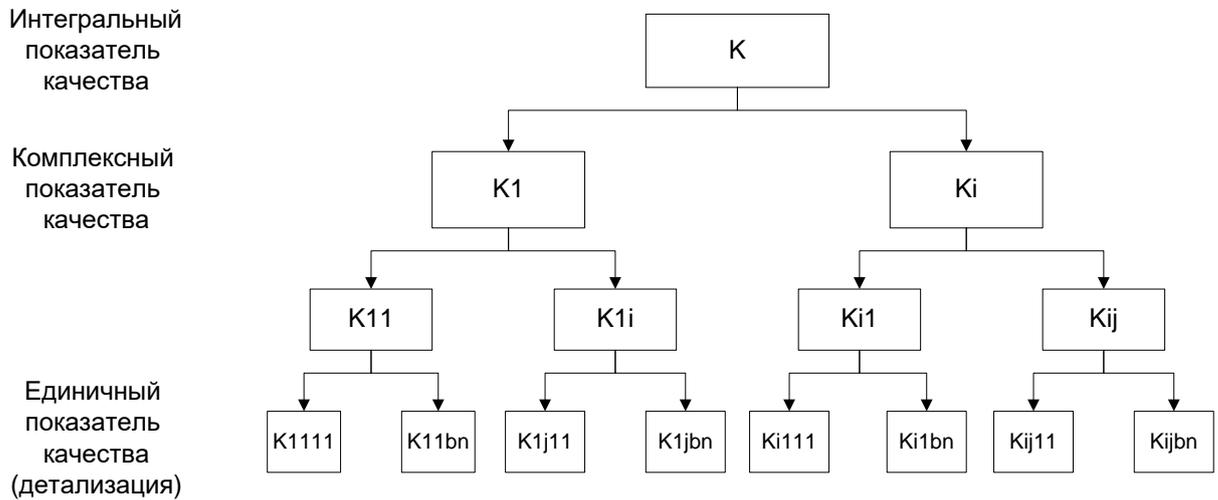


Рисунок 4.4 – Дерево показателей качества внутреннего аудита
(разработан автором)

Комплексный показатель качества внутреннего аудита по i -му критерию качества (Ki) аудита можно определить по формуле:

$$Ki = \frac{\sum_j Kij}{Ji}, \quad (1)$$

где i – индекс i -го критерия качества (Ki) внутреннего аудита, $i = 1 \dots I$;

j – индекс j -го параметра критерия качества, $j = 1 \dots Ji, j \in Ji$;

Ji – количество параметров в i -м критерии;

Kij – **расчетный показатель качества внутреннего аудита** по i -му критерию и j -му параметру.

Расчетный показатель качества Kij определяется на основе детализации j -го параметра по набору утверждений. Матрица для расчетного показателя качества Kij представлена в таблице 4.4.

Таблица 4.4 – Расчет критерия K_{ij} по таблице детализации*

N, B_{ij}	b_{ij1}	...	B_{ijb}	...	$b_{ijB_{ij}}$
1	K_{ij11}		$K_{ijb 1}$		$K_{ijB_{ij}1}$
N	$K_{ij1 n}$		K_{ijbn}		$K_{ijB_{ij} n}$
N	$K_{ij1 N}$		$K_{ijb N}$		$K_{ijB_{ij} N}$

* Таблица разработана автором.

Для определения расчетного показателя качества K_{ij} можно использовать формулу:

$$K_{ij} = \frac{\sum_n \sum_b K_{ijbn}}{N * B_{ij}}, \quad (2)$$

где b – индекс b -го утверждения детализации по критерию качества (K_{ij}) аудита, $b = 1 \dots B_{ij}$;

n – индекс n -го аудиторского заключения, выданного по результатам внутреннего аудита, $n = 1 \dots N$;

K_{ijbn} – **единичный показатель качества внутреннего аудита** по i -му критерию и j -му параметру для b -го утверждения для n -го проверенного аудиторского заключения в единицах измерения в соответствии с выбранными шкалами измерения.

Шкалы измерения для единичных показателей могут включать любые числовые оценки. Для измерения качества работы внутреннего аудита удобно использовать шкалу с двумя значениями: «0», «1» для «несоответствия», «соответствие». В этом случае для оценки качества работы по i -му критерию может использоваться градация, соответствующая базовому, удовлетворительному, хорошему, отличному качеству.

Интегральный показатель качества внутреннего аудита может определяться на основе суммирования оценок i -х критериев качества с учетом их весов.

Автором разработана карта уровней качества внутреннего аудита в секторе государственного управления, представленная в Приложении Г.

Предложенная автором методика отличается от ранее разработанных методик консолидацией как количественных, так и качественных показателей оценки внутреннего аудита и содержит достаточные доказательства, подтверждающие результаты такой оценки, на основе которой принимается решение о применении мер реагирования.

Автор считает целесообразным внедрить данные подходы к внешней оценке качества внутреннего аудита в секторе государственного управления при условии разработки профессиональных стандартов по осуществлению внутреннего аудита в секторе государственного управления, гармонизированных с положениями международных стандартов аудита, что, по мнению автора, будет играть решающую роль в оценке качества внутреннего аудита.

Для обеспечения качества работы, повышения квалификации внутренних аудиторов руководитель внутреннего аудита разрабатывает и внедряет процедуры контроля качества и оценки деятельности внутреннего аудита, включающие непрерывный мониторинг качества деятельности внутреннего аудита, периодические внутренние и внешние оценки качества внутреннего аудита.

На основе анализа известных классических методов оценки качества аудиторской деятельности автором проведена их адаптация к оценке качества внутреннего аудита в секторе государственного управления. Разработаны теоретические подходы к оценке качества внутреннего аудита на основе применения стандартов профессиональной деятельности и его оценка с применением квалиметрических методов, как наиболее позволяющих оценить как качественные, так и количественные характеристики.

Выводы главы 4

В главе 4 представлены обобщения, связанные с формированием системы внутреннего аудита в секторе государственного управления с учетом внедрения профессиональных стандартов и применения квалиметрических методов оценки его качества.

Рассмотрены и выделены два существенных отличия внутреннего аудита от внешнего. Так, если внешний аудит ориентирован, прежде всего, на подтверждение достоверности финансовой отчетности организации и изучает операции и события, оказывающие воздействие на отчетность организации, то внутренний аудит направлен, в первую очередь, на оценку действующей системы контроля организации и эффективности деятельности различных ее направлений. Также внешний аудит осуществляется в интересах клиентов организации в широком смысле – потребителей государственных услуг и реализуемых государственных функций, в то время как внутренний аудит проводится в интересах руководства организации государственного сектора.

Автором подтверждается необходимость продолжать нормотворческую и методологическую работу для переориентации в секторе государственного управления внутреннего аудита с проверки достоверности финансово-бухгалтерской отчетности и минимизации налогов на оценку надежности систем управления рисками и внутреннего контроля.

Также рассмотрены все возможные организационные модели внутреннего аудита; на основе анализа подходов к определению понятия «внутренний финансовый аудит» и «внутренний аудит» автором обосновывается необходимость закрепления на законодательном уровне термина «внутренний аудит» как наиболее полно отражающего всю специфику его осуществления применительно к сектору государственного управления. Подчеркивается, что внутренний аудит – это одна из

необходимых функций управления для реализации обратной связи в управленческих системах.

Автором разработана методика осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля на основе методов экспертных оценок, включающая подробную регламентацию этапов реализации, структуру нормативно-правового регулирования, комплект формируемых документов, в том числе разработанные опросники; анкеты для различных категорий должностных лиц организаций государственного сектора по анализу причин возникновения выявленных отклонений; перечни возможных причин реализации рисков.

Согласно методике система внутреннего контроля может быть признана аудитором надежной при сборе достаточных доказательств, что в организации все пять элементов системы внутреннего контроля существуют, функционируют во взаимосвязи друг с другом.

Для принятия управленческих решений по результатам проведенного внутреннего аудита разработана карта «Уровни зрелости внутреннего контроля», состоящая из 4 уровней – начальный, развивающийся, стабильный, оптимизируемый по 10 основным характеристикам ВК, сгруппированных в 4 блока – формализация бюджетных процедур и контрольных мероприятий, исполнение контрольных действий, оценка результативности контрольных действий, оценка эффективности контрольных действий и внутреннего контроля. Присвоение определенного уровня зрелости также позволит проводить бенчмаркинг между различными органами власти и организациями сектора государственного управления.

На основе анализа известных классических методов оценки качества аудиторской деятельности автором проведена их адаптация к оценке качества внутреннего аудита в секторе государственного управления. Разработана диагностическая модель для внешней оценки качества внутреннего аудита по трем основным критериям: управление, персонал,

инфраструктура и операционная деятельность с детальной разбивкой на параметры. Модель основана на использовании квалиметрических методов, позволяющих оценивать как количественные, так и качественные характеристики внутреннего аудита.

ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАЗВИТИЮ СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НА ОСНОВЕ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА

5.1. Общие требования к системе обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления

Общие принципы системы обеспечения качества финансового менеджмента в организациях сектора государственного управления могут быть сформулированы исходя из авторского определения финансового менеджмента в государственном секторе и разработанной модели обеспечения качества (далее – Модель). Согласно определению, государственный финансовый менеджмент является подсистемой государственного управления и представляет собой деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывая все элементы бюджетного процесса (в том числе планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита).

Из этого следует, что финансовый менеджмент должен обеспечивать повышение качества бюджетных доходов и расходов в рамках бюджетного процесса. То есть структуру функциональной модели обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления можно представить в следующем виде:

- элементы входа, представляющие собой данные или материальные объекты, которые преобразуются функцией управления в выход (все виды доходов, а также имущество и иные активы);
- элементы управляющего воздействия на функцию (приказы, регламенты, инструкции и т. д.);
- процессы, операции и процедуры (управление расходами бюджета, управление доходами бюджета, ведение бухгалтерского (бюджетного) учета

и составление бухгалтерской (бюджетной) отчетности, организация ВК и ВА; управление активами), осуществляемые в рамках финансового менеджмента;

– ресурсы, представляющие собой средства, используемые для осуществления процессов и процедур (кадры, информационные технологии, электроэнергия и т. д.);

– элементы выхода, представляющие собой результат, полученный по итогам осуществления процессов и процедур.

Данная структура представлена на рисунке 5.1.



Рисунок 5.1 – Функциональная модель обеспечения качества ФМ
(разработана автором)

В процессе осуществления финансового менеджмента органы исполнительной власти и организации сектора государственного управления должны управлять (перераспределять) всеми видами доходов (элементы входа), таким образом, чтобы обеспечить их максимально эффективное и результативное использование в целях качественного выполнения своих функций и оказания государственных услуг (выход). Основными направлениями финансового менеджмента являются:

– планирование бюджета;

- исполнение бюджета;
- ведение бухгалтерского (бюджетного) учета;
- формирование и представление бухгалтерской (бюджетной) отчетности;
- осуществление внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Для обеспечения качества управления бюджетными средствами осуществление процессов и процедур должно проходить в строгом соответствии с требованиями нормативных правовых актов бюджетного законодательства (элементы управляющего воздействия).

Для эффективного выполнения процессов и процедур нужны кадровые ресурсы, имеющие соответствующую квалификацию и подготовку, а также здания и сооружения, автоматизированные информационные системы (ресурсы). Необходимо отметить, что качество ресурсной базы, включая кадровый потенциал, оказывает существенное влияние на качество финансового менеджмента и должно оцениваться либо как один из процессов, обеспечивающих деятельность сектора государственного управления, либо в рамках оценки надежности системы ВК.

Так как оценка качества финансового менеджмента является одним из процессов обеспечения качества, а также основой обратной связи, автор считает целесообразным уделить особое внимание этому процессу. На сегодняшний день основная задача оценки качества финансового менеджмента – отслеживание негативных изменений, возникающих при осуществлении процессов и процедур. А выявление причин возникновения негативных изменений с последующим принятием мер по их минимизации и (или) устранению относится к задачам внутреннего финансового контроля. Основа существующей на сегодняшний день модели лежит в сфере оценки непосредственных результатов процессов и процедур, осуществляемых в рамках финансового менеджмента. При этом в целях минимизации

субъективного фактора из системы оценки исключены показатели, характеризующие качество управления персоналом, управления информационными технологиями и другие направления, связанные с ресурсной составляющей. Это является существенным недостатком существующей модели оценки, которая на сегодняшний момент строится на основе аналитических моделей как на федеральном уровне, так и на региональных и муниципальных уровнях. Основа аналитических моделей заложена в линейных зависимостях, то есть изменение одного из входных параметров предполагает изменение только одного из выходных параметров и не учитывает сложных многопараметрических зависимостей. Автор предлагает рассмотреть все достоинства и недостатки аналитической модели на примере одной из региональных методик оценки качества финансового менеджмента главных распорядителей (администраторов) бюджетных средств (ГР(А)БС).

Порядок оценки качества финансового менеджмента ГР(А)БС Санкт-Петербурга определен региональным нормативно-правовым актом – Распоряжением Комитета Финансов Санкт-Петербурга от 30.12.2016 № 112-р (далее – Распоряжение) [38]. Так как в состав показателей и методику их оценки вносились ежегодные изменения, результаты за три года не подлежат корректному сравнению, но подходы в целом не изменились.

Согласно данному Распоряжению оценка качества финансового менеджмента «проводится с целью обеспечения эффективности и результативности использования средств регионального бюджета» и осуществляется по следующим направлениям: планирование бюджета, исполнение бюджета, управление сетью подведомственных учреждений, ведение учета и формирование отчетности, осуществление внутреннего финансового контроля (далее – ВФК).

Надо отметить, что Санкт-Петербург первый из городов Российской Федерации с 2016 г. ввел в порядок оценки три показателя для оценки

внутреннего финансового контроля – соответствие документов ВФК требованиям, закрепленным порядком осуществления ВФК, установленным Правительством Санкт-Петербурга от 29.05.2014 № 440 (далее – Требования); своевременность направления предусмотренных сведений о ВФК в Комитет государственного финансового контроля Санкт-Петербурга (далее – КГФК); административные правонарушения, совершенные должностными лицами ГРБС и подведомственных ему государственных учреждений. В последний показатель Распоряжением Комитета финансов Санкт-Петербурга от 09.04.2019 № 16-р «О внесении изменений в распоряжение Комитета финансов Санкт-Петербурга от 30.12.2016 № 112-р» [39] внесены изменения, устанавливающие зависимость оценки по данному показателю от количества подведомственных ГРБС организаций и административных правонарушений, тогда как на федеральном уровне аналогичные показатели (показатели качества организации и осуществления ВФК и ВФА) оцениваются только с 2018 г. Результаты оценок качества финансового менеджмента ГРБС за 2017–2018 гг. приведены на официальном сайте Комитета финансов Санкт-Петербурга по ссылке: <https://fincom.gov.spb.ru/budget/process-info/grbs-ratings/1> (дата обращения: 06.09.2019).

Применяемая сегодня система оценки качества финансового менеджмента как на федеральном, так и на региональных уровнях основана только на оценке процессов и процедур, осуществляемых в рамках финансового менеджмента, то есть оценивается только исполнительская дисциплина.

Автор же предлагает проводить оценку качества ФМ по трем направлениям. Согласно авторской Модели – это:

– качество результатов финансового менеджмента – оценивается финансово-бюджетная дисциплина и включает в себя единичные **показатели**

результативности и соответствия (полный перечень показателей приведен в Приложении А);

– показатели качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления о управления – оценивается эффективность оказания услуг и исполнения государственных полномочий; содержит показатели **эффективности и ресурсной обеспеченности** (полный перечень показателей приведен в Приложении Б);

– качество внутренних управленческих систем – оценивается **надежность** систем управления рисками, внутреннего контроля и внутреннего аудита (полный перечень показателей приведен в Приложении З).

Методика оценки качества финансового менеджмента ГР(А)БС как средств федерального бюджета, так и региональных бюджетов была разработана в 2007 г. и с незначительными корректировками применяется до настоящего времени. Основу методики составляли соответствующие тому периоду времени разработки в области квалиметрии, основным механизмом реализации которых являлась скаляризация множества участвующих в этом процессе входных и выходных параметров, что не мешало получать с достаточной точностью качественные оценки соответствия параметров оцениваемых процессов задаваемым уровням качества [89].

С того времени квалиметрическая наука получила значительное развитие, появилось множество новых методик, в том числе и благодаря работам автора [159; 161].

Особого внимания заслуживает методика определения оптимального уровня качества для сложных бизнес-процессов [90].

В соответствии с этой методикой, оптимальное качество – это достижимый уровень качества продукции, максимально обеспечивающий интересы потребителя и наилучшую экономическую эффективность.

Определение параметров процесса, обеспечивающих его оптимальное качество, нами рекомендуется производить с использованием следующей схемы (см. рисунок 5.2).

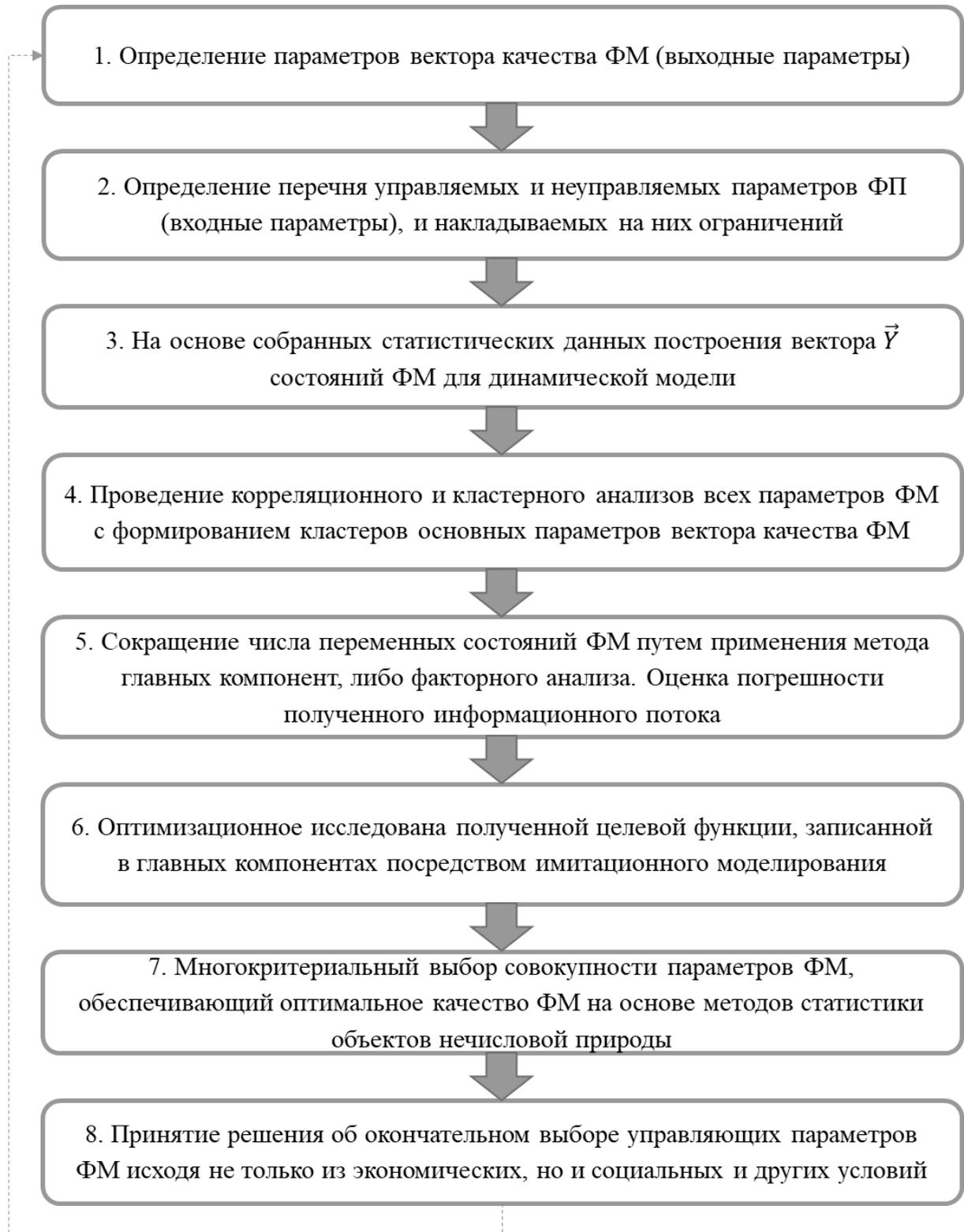


Рисунок 5.2 – Блок-схема определения параметров, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента (*разработан автором*)

Основой этой методики является оценка всего множества входных параметров процесса и соответствующего им комплекса выходных параметров, характеризующих его качество. Для реализации этой методики было введено понятие «Вектор качества».

Векторное представление о качестве предполагает, что часть компонент вектора качества может иметь нечисловую или стохастическую природу и алгебраические действия с ними не проводятся. В этом случае следует применять методы многокритериального анализа автора [161].

Также все чаще ставятся задачи достижения оптимальных параметров вектора качества продукции или услуг путем моделирования процессов, в ходе которого находят совокупности значений, обеспечивающих оптимизацию [222]. Все это обуславливает значительное расширение существующих методов классификации параметров качества финансового менеджмента.

Параметры качества можно подразделить на скалярные величины, используемые для однокритериальной оценки, и вектора, предназначенные для многокритериальной оценки.

Также можно произвести разделение параметров на участвующие в процедуре оптимизации и не участвующие в процедуре оптимизационного исследования.

Для построения целевой функции используются следующие математические методы: аналитические; численные; статистические гауссовы; статистические робастные.

Соответственно методы определения некоторых параметров могут отличаться от этой классификации [183].

Под методом оценки качества ФМ понимается некоторая последовательность логических и математических действий расчета

отдельных параметров для оценки качества процесса ФМ в сравнении с аналогичными показателями процесса, принятого за эталон.

В ГОСТ 15467-79 рекомендуются следующие методы оценки качества: дифференциальный, комплексный, смешанный и статистический [44]. Эти методы используются в настоящее время для оценки качества финансового менеджмента главных распорядителей бюджетных средств Санкт-Петербурга.

В дифференциальном методе оценки качества используют только единичные показатели, производя сравнительный анализ относительных значений по каждому из сравниваемых вариантов. Единичные показатели от варианта к варианту изменяются неравномерно, что безусловно является недостатком, так как часть показателей оцениваемого процесса может отличаться от остальных как значениями, так и размерностью.

При итоговом усреднении показателей делается предположение об одинаковом влиянии всех показателей на суммарный уровень качества процесса.

Для сложных же процессов, к которым относится и ФМ, характеризующихся большим количеством показателей, принятие решения о выборе предпочтительного варианта возможно лишь с большой погрешностью.

Этот недостаток частично устраняется при использовании коэффициентов весомости отдельных единичных показателей, то есть переходя по сути дела к комплексному методу, но это требует нахождения экспертных оценок коэффициентов весомости показателей качества.

Дифференциальный метод имеет логичное применение, когда:

- анализируются отдельные единичные показатели;
- оценивается качество самых простых процессов;
- при выборке из малого количества объектов;
- при учете условий осуществления процесса.

Комплексный метод оценки качества состоит в определении коэффициентов весомости для каждого из единичных показателей.

В соответствии с ГОСТ 15467-79 под коэффициентом весомости показателей качества понимается численная характеристика значимости данного показателя [44].

Для определения коэффициентов весомости показателей качества продукции при комплексной оценке ее качества применяют ряд аналитических и экспертных методов в соответствии с ГОСТ 24294-80 и ГОСТ 23554.0-79, ГОСТ 23554.1-79 [45; 46; 47].

При реализации на практике комплексного метода обычно встречаются с многими значительными трудностями, например:

- неадекватный выбор комплексного показателя качества;
- совокупность элементарных свойств не отражает качество этого процесса;
- сложность определения зависимости комплексного показателя качества от единичных показателей.

Кроме того, полученная целевая функция может иметь немонотонный характер, а значит, получим неоднозначность в оценке качества.

В числе методов оценки качества выделяется статистический метод, под которым согласно ГОСТ 15467-79 понимается метод, при котором значения показателей качества продукции определяют с использованием правил математической статистики [44].

В большинстве своем показатели качества являются стохастическими величинами, что вызвано воздействием многочисленных случайных факторов. Количество параметров, характеризующих качество ФМ, велико, поэтому итоговый вектор качества будет иметь скалярные проекции на соответствующие координатные оси критериев качества:

$$\vec{Y}^k (Y_1^k, Y_2^k, \dots, Y_j^k, \dots, Y_n^k), \quad (3)$$

где Y_j^k – значение частного j -го уровня качества, найденное по отношению

$$Y_j^k = \frac{P_j^{\text{оц}}}{P_j^{\text{баз}}}, \quad (4)$$

где n – количество показателей (компонент) итогового вектора уровня качества.

Соответственно для математических операций с ними должны применяться методы векторной алгебры [161].

Основу описанных дифференциального и комплексного методов оценки качества составляют процедуры сворачивания многомерного вектора в скаляр при нахождении среднего арифметического их скалярных проекций.

Это является математически некорректным и может приводить к существенным погрешностям, особенно если стоит вопрос о количественной, а не, как в традиционной методике, качественной оценке финансового менеджмента.

Сравнение векторов качества следует производить по всем параметрам одновременно, используя методику многокритериального выбора [88].

1. Итоговый вектор качества бизнес-процесса \vec{Y}_i в момент времени ti можно представить как:

$$\vec{Y}_i = \Phi(\vec{Z}_i, \vec{V}_i), \quad (5)$$

где Φ – целевая функция определения процесса заданного качества.

\vec{Z}_i – вектор неуправляемых параметров процесса в момент времени ti :

$$\vec{Z}_i = Z(Z_{1i}, Z_{2i}, Z_{3i}, \dots, Z_{mi}), \quad (6)$$

где m – количество неуправляемых параметров процесса.

\vec{V}_i – вектор управляемых параметров процесса:

$$\vec{V}_i = V(V_{1i}, V_{2i}, \dots, V_{si}); \quad (7)$$

где s – количество параметров, характеризующих вектор управляемых параметров.

Моделирующая функция строится с помощью ряда математических методов [161], но в случае действующего бизнес-процесса особенно эффективно использовать для этой цели статистические методы [159; 160]. Тогда, производя на компьютере имитационное моделирование процесса посредством варьирования в интересующей нас области запланированных параметров векторов \vec{Z}_i, \vec{V}_i с помощью методов поиска оптимальных значений многопараметрических функций, можно найти ту комбинацию управляемых параметров, которая обеспечит оптимальный (максимально достижимый, заданный) итоговый вектор качества финансового менеджмента [159].

В случае сочетания методов многомерного статистического анализа с калмановской концепцией пространства состояний [166] можем положить, что состояние бизнес-процесса в каждый момент времени i можно с достаточной точностью описать фазовым вектором:

$$\vec{X} = [x_1, x_2, \dots, x_v]. \quad (8)$$

Геометрически это означает, что состояние системы представлено точкой в v -мерном фазовом пространстве R^v .

Если имеются результаты измерений параметров вектора \vec{X} во времени $t_1, t_2, t_3, \dots, t_u$, то их можно объединить в матрицу Y размерности $\{v^*u\}$.

Строка этой матрицы с номером i ($i = 1, \dots, u$) представляет результаты измерений в i -й момент времени, а столбец с номером j – значения измерений j -го параметра в каждом из измерений ($j = 1, \dots, v$).

То есть для рассмотренного выше случая имеем следующую матрицу:

$$\left\{ \begin{array}{cccccc} y_{11}, \dots, & y_{1n} & z_{1n+1}, \dots, & z_{1n+m} & v_{1n+m+1}, \dots, & v_{1n+m+s} \\ y_{21}, \dots, & y_{2n} & z_{2n+1}, \dots, & z_{2n+m} & v_{2n+m+1}, \dots, & v_{2n+m+s} \\ \dots\dots & \dots & \dots\dots\dots & \dots\dots & \dots\dots\dots & \dots\dots\dots \\ y_{u1}, \dots, & y_{un} & z_{un+1}, \dots, & z_{un+m} & v_{un+m+1}, \dots, & v_{un+m+s} \end{array} \right\} \quad (9)$$

Статистическая модель процесса финансового менеджмента может быть представлена совокупностью вектора ее состояния и соответствующей ей случайной погрешности.

Как показывает анализ большого количества бизнес-процессов, большинство параметров, их определяющих, зависимы друг от друга, и поэтому автор рекомендует применение в данном случае метода главных компонент [160], который позволяет существенно снизить количество входных зависимых переменных.

Это объясняется информационной избыточностью корреляционной матрицы исходных переменных.

Действие метода заключается в ортогональном преобразовании исходной матрицы в матрицу обобщенных параметров меньшей размерности. При этом сохраняется основная часть суммарной дисперсии, отвечающая за максимальную вариативность данных.

Обычно достаточно использовать две или три компоненты обобщенного фазового пространства. Качество такого преобразования проверялось при использовании критерия Кайзера или каменистой осыпи, который при решении подобных задач составлял 85–95% основной информации.

Применение метода главных компонент значительно улучшает качество проводимого вслед за ним кластерного анализа [91].

Так применение описанной выше методики позволило создать четкую кластеризацию параметров рассматриваемых векторов на всех этапах бизнес-процесса и выявить наличие отдельного кластера параметров целевого вектора качества. Также выявлялись шумовые составляющие, влияющие на рассеивание значений главных компонент.

Учитывая, что обычно количество главных компонент не более трех, создается возможность визуального представления информации о многомерном векторе измерений в пространстве главных компонент. Значит, можно наглядно оценить качество процесса и влияние на нее компонент векторов критериев качества.

Переход от многочисленных входных параметров векторов процесса к нескольким главным компонентам ускоряет возможность принятия оптимального решения путем замены одной совокупности компонент вектора управляющих параметров на другую.

Также правильность выбора вектора текущих значений управляющих параметров может быть оценена соответствием значений его главных компонент ранее полученному кластеру совокупности главных компонент векторов управления, обеспечивающих заданное качество процесса.

Безусловно, главным действием в реализации этой методики будет создание математической модели (целевой функции) изучаемого процесса. Вопросы аналитического и численного моделирования довольно подробно изложены нами в работах [160; 161].

Другой особенностью предлагаемой методики нахождения оптимального вектора качества ФМ является использование методов многокритериальной оценки. Вектор качества функционирования технико-экономической системы оценивается, как уже говорилось, несколькими критериями сразу.

Математической формой вектора критериев является целевая функция.

$$\vec{Y}_i^k = \Phi(\vec{X}_i), \text{ где } k=1, \dots, n \quad (10)$$

Пусть имеется критериев «к», то можно записать систему «к» целевых функций,

$$\vec{Y}^k = \{Y^1(X_i), Y^2(X_i), \dots, Y(X_i)^k\} \quad (11)$$

где $i = 1, \dots, m$.

Если допустить, что все целевые функции имеют максимум, то задачу многокритериальной оптимизации можно записать как

$$\vec{Y}^k = \{Y^1(X_i), Y^2(X_i), \dots, Y(X_i)^k\} \Rightarrow \max. \quad (12)$$

При этом если точки максимума по каждому критерию не равны, то имеем только компромиссное решение задачи. Область компромиссов находится в поле области допустимых значений. Одновременное улучшение всех критериев невозможно.

Применяемые методы решения задач многокритериальной оптимизации можно условно подразделить на четыре группы, которые подразумевают следующие действия [88]:

- 1) свертывание критериев;
- 2) ограничение критериев по величине;
- 3) отыскание компромиссного решения по минимальным или максимальным значениям;
- 4) целевое линейное или нелинейное программирование.

При реализации на практике первых трех методов выполняется замещающее действие, при котором вместо многокритериальной векторной задачи формируется замещающая скалярная задача.

Решение замещающей задачи является субоптимальным, так как находится только один критерий, а к исходной системе ограничений добавляется одно или несколько новых ограничений.

Довольно часто применяют метод линейной комбинации частных критериев, когда задается вектор весовых коэффициентов, характеризующих важность соответствующего критерия, $\vec{\alpha}_i^k = \alpha \{\alpha_i^1, \alpha_i^2, \dots, \alpha_i^k\}$.

Задача нахождения оптимальных значений превращается в однокритериальную:

$$Y_i^0 = \sum_{i=1}^k \alpha_i^k Y_i^k(x_i) \Rightarrow \max \quad (13)$$

Применение оптимизации скаляризованного критерия рекомендуется лишь в случае однородных по смыслу и физической сущности параметров вектора качества. К другим недостаткам метода можно отнести также необходимость определения весовых коэффициентов, а значит – вводить субъективизм в решение задачи.

При использовании метода последовательных уступок выполняют следующую последовательность действий.

1. Критерии ранжируются в порядке снижения их значимости.
2. После этого решается экстремальная задача:

$$\vec{Y}_1^K = \Phi(X_1) \rightarrow \max \quad (14)$$

Определяется значение \vec{Y}_1^* .

3. Устанавливается уступка Δ_1 по этому критерию.

4. Решается задача $Y_2^K = \Phi(X_2) \rightarrow \max$

$$\vec{Y}_1^K \geq \vec{Y}_1^* - \Delta_1 \quad (15)$$

При наличии нескольких критериев данная процедура повторяется для каждого из них до тех пор, пока не будет выявлено наибольшее значение

крайнего по важности критерия, притом что значение каждого из первых $k-1$ частных критериев должно отличаться от условного максимума меньше чем на величину допустимой уступки. Это решение считается оптимальным.

Данный метод при решении задач многокритериальной оптимизации следует использовать, когда частные критерии могут быть ранжированы по убыванию важности, и не всегда он приводит к требуемому решению.

Гораздо более эффективным оказывается метод отыскания медианы Кемени, неоднократно применявшийся автором при решении подобных задач [161]. При построении медианы Кемени результаты парного сравнения параметров вектора качества представляются в виде квадратной матрицы $\|x(a,b)\|$ из 0 и 1 порядка $k \times k$, где k – количество элементов, которые необходимо сравнить между собой. При этом $x(a,b) = 1$ только тогда, когда $a < b$ или $a \approx b$. Если $x(a,b) = 1$, то $x(b,a) = 0$, а если $x(a,b) = 0$, то $x(b,a) = 1$. При этом хотя бы одно из чисел $x(a,b)$ и $x(b,a)$ равно 1.

По определению расстоянием Кемени в многомерном пространстве между бинарными отношениями A и B , описываемыми матрицами $\|a(i,j)\|$ и

$\|b(i,j)\|$, соответственно, называется число $d(A,B) = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k |a(i,j) - b(i,j)|$

Другими словами – расстояние Кемени между бинарными отношениями можно представить как сумму модулей разностей элементов, стоящих на одних и тех же местах в рассматриваемых матрицах.

Есть еще одно определение: расстояние Кемени – это число элементов, не совпадающих в матрицах $\|a(i,j)\|$ и $\|b(i,j)\|$.

Для определения критериев согласованности получаемых оценок применяли величину – D-метрику:

$$D(A,B) = \begin{cases} \frac{d(A,B)}{T(A,B)}, T(A,B) > 0, \\ 0, \dots \dots T(A,B) = 0 \end{cases} \quad (16)$$

где: $d(A, B)$ – расстояние Кемени для отношений A и B ,

$$T(A, B) = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k \max(a(i, j), b(i, j)).$$

Для расчета медианы Кемени разработана программная среда в приложении Microsoft Office Excel 2016.

Главным недостатком применяемой на сегодня модели оценки качества финансового менеджмента является отдельное определение показателей качества по нескольким направлениям финансового менеджмента. И это при том что, как было указано ранее, большинство из них латентны и изменение одного входящего параметра приводит к изменению не только сразу всех компонент вектора качества, но и ряда входных параметров. Описанные и проанализированные выше методы построения многопараметрических регрессионных зависимостей с последующей их оптимизацией не могут обеспечить высокой точности решения такого рода задач.

В этом случае помочь сможет система управления процессом, основанная на использовании искусственного интеллекта, которая, в отличие от традиционной методики, позволит получать и регулировать количественные параметры качества финансового менеджмента.

Наиболее разработанным методом, реализующим на практике идеологию искусственного интеллекта, является использование многослойных искусственных нейронных сетей, связывающих входные и выходные параметры процесса [91].

Основным способом практического применения искусственных нейронных сетей является их обучение по схеме «с учителем». Но для этого должен быть предварительно получен ряд значений параметров вектора качества при соответствующих управляемых и неуправляемых параметрах процесса. В качестве таких параметров могут быть использованы предложенные автором количественные и качественные характеристики ФМ, используемые для построения модели качества финансового менеджмента.

Более того, автором разработана блок-схема определения параметров процессов, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента, где возможно применить инструменты построения многослойных нейронных сетей.

5.2. Применение статистических моделей на основе нейронных сетей для обеспечения качества финансового менеджмента

В качестве первичной оценки качества ФМ по определенному направлению используется понятие вектор качества, которое представляет собой значение функции принадлежности (функции многих переменных) конкретного процесса (операции) к определенному множеству процессов (операций), объединенных уникальным классифицирующим признаком. Вектор качества рассматривается как результат комплексной оценки определенного количества управляемых и неуправляемых параметров, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента.

Для комплексной оценки качества управляемые и неуправляемые параметры необходимо ранжировать по значимости. Внутреннее ранжирование осуществляется на основании опыта специалиста-эксперта. В качестве инструмента для определения функции принадлежности к множеству процессов ФМ с определенным классификационным признаком автор предлагает использовать модели искусственных нейронных сетей. По существу, искусственные нейронные сети – класс нелинейных дискриминантных моделей, включающий в себя большое количество управляемых и неуправляемых параметров, соединенных различным способом, обладающих интерполяционными и экстраполяционными свойствами, позволяющими на информационном уровне моделировать поведение сложных объектов и систем.

Задача классификации в простейшем случае заключается в том, чтобы, располагая набором управляемых и неуправляемых параметров, указать на

возможность отнесения элемента к определенному множеству. В нашем случае это означает – по имеющейся статистической информации по многим единичным показателям ФМ признавать его работу качественной. Для определения функции принадлежности организации или органа власти к множеству надежных воспользуемся моделью искусственной многослойной нейронной сети без обратных связей. В этих сетях сигнал передается в направлении от входного слоя через скрытые слои к выходному слою. Для исследования возможности построения классифицирующей схемы (функции принадлежности нечеткого множества) применяется модель многослойной нейронной сети в программном обеспечении *STATISTICA Neural Networks*. Для решения данной задачи используется метод, получивший название в специальной литературе «обучение нейронной сети с учителем». На первом этапе собирается фактический статистический материал о параметрах, характеризующих процесс ФМ (планирование, исполнение бюджета, управление сетью подведомственных учреждений, ведение учета и формирование отчетности, осуществление ВФК). Таким образом, каждый процесс однозначно характеризуется определенным набором входных параметров (X) – его количественными и качественными характеристиками. Нормированную величину входных характеристик по нескольким процессам ФМ – вектор качества можно рассматривать как значение функции принадлежности к множеству надежных, качество ФМ которых характеризуется как низкое, надлежащее или высокое (соответственно присваиваются значения 1, 2, 3).

На втором этапе производится процесс «обучения» нейронной сети, результатом которого является формирование такой ее структуры, которая по характеристикам процессов (входным параметрам) однозначно определяет его вектор качества, то есть значения функции принадлежности к соответствующим множествам. Фактически на основе собранной статистики осуществляется преобразование синаптических матриц. Для этой цели

имеющийся массив статистических данных делится на две части. Первая часть (составляющая 80% всего объема информации) используется для обучения сети. Процесс обучения заключается в следующем: на вход сети последовательно подаются векторы характеристик процессов, на выход – известные индексы качества (эталонные сигналы); в результате осуществляется итерационный процесс обучения – связи внутри искусственной нейронной сети подвергаются трансформации. Конечным результатом такой трансформации является то, что искусственная нейронная сеть начинает однозначно по исходным характеристикам классифицировать процессы по степени принадлежности к множеству надежных или ненадежных. Вторая часть массива статистических данных (20% всего объема статистической информации) используется для проверки работы обученной сети. В дальнейшем построенная и обученная искусственная нейронная сеть позволяет классифицировать процессы, не вошедшие в выборку, которая использовалась для обучения. Достоинство предложенного подхода заключается в том, что значимость управляемых и неуправляемых параметров определяется на основе конкретного статического материала и может уточняться в дальнейшем при эксплуатации системы. Нейронная классификация позволяет корректно обращаться с неопределенно (интервально, нечетко) заданными характеристиками. Эффективность метода по объему обучающих выборок превосходит известные статистические методы.

Для практической апробации определения параметров процессов, обеспечивающих его оптимальное качество, нами использовалась разработанная автором схема.

На первом этапе были собраны все статистические данные, находящиеся в открытом доступе и используемые в региональной методике оценки качества ФМ ГР(А)БС. В качестве выходных параметров вектор качества принимал три значения – низкое, надлежащее или высокое качество

ФМ по 71 ГР(А)БС, соответственно которым были присвоены значения – 1, 2, 3.

В качестве входных сигналов искусственной нейронной сети принимались параметры, полный перечень которых приведен в Приложении Д, статистические значения которых указаны в Приложении Е.

Предлагаемая структура показателей полностью дублирует существующую региональную аналитическую модель, на основе которой проходит оценка качества финансового менеджмента с целью сопоставимости результатов исследования. В настоящем исследовании автором предложен ряд входных параметров, которые могут существенно влиять на качество финансового менеджмента конкретного ГР(А)БС и должны в дальнейшем учитываться, но в настоящий момент по ним отсутствует надлежащая статистика и они не учитывались при построении многопараметрической модели. Однако дальнейшие исследования работы нейронного классификатора позволили убедиться, что данная структура позволяет косвенно эксплицировать большинство управляемых и неуправляемых параметров.

Следующим шагом является определение вектора состояний – то есть исследуется динамическое изменение параметров вектора качества за периоды времени. В настоящей работе исследованы данные за 1 год, то есть скаляр состояния за 1 год.

При программной реализации блок-схемы определения параметров процессов, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента п. 4, 5, 6, а именно корреляционный анализ и оптимизация, осуществлены с помощью построения и обучения нейронной сети, использовался соответствующий блок программы *STATISTICA Neural Networks*. Работа велась в режиме автоматического построения многослойных линейных персептронов.

В качестве базы для построения сети использовалась таблица статистических данных за 2018 г. (см. рисунок 5.3).

	1 x1	2 x2	3 x3	4 x4	5 x5	6 x6	7 x7	8 x8	9 x9	10 x10	11 x11	12 x12	13 x13	14 x14	15 x15	16 x16
1	239 082,7	3 268 612,7	3 268 612,7	3 269 146,0	3 273 892,7	207 011,9	3 287 699,1	2 266 962,5	2 279 951,0	2 028 117,4	1 216 174,7	0,0	3 273 892,7	0,00	0,00	49 006,8
2	557 090,7	629 997,8	629 997,8	627 708,4	627 157,6	4 283,9	627 708,4	583 793,4	584 146,1	436 392,5	190 765,1	40,0	627 157,6	0	0	0,00
3	1 165,8	226 202,1	226 202,1	226 202,1	226 155,7	179,9	226 202,1	10 277,3	10 498,2	51 145,6	21 890,1	0,0	73 035,7	0	0	0,00
4	2 202,4	294 946,5	294 946,5	297 767,3	291 966,0	631,9	297 767,3	35 567,2	35 613,5	160 365,0	65 790,7	10,0	226 155,7	0	0	0,00
5	738,3	73 677,5	73 677,5	73 677,5	73 035,7	219,2	73 677,5	31 450,6	36 255,4	204 844,7	87 121,3	414,5	291 966,0	0	0	0,00
6	4 134 230,2	4 424 471,6	4 424 471,6	5 989 170,4	5 877 647,9	795 455,2	5 989 170,4	5 613 406,4	5 723 339,7	6 681 074,9	6 899 964,8	2 241,2	25 877 647,9	0,00	0,00	105 498,4
7	1 085,0	1 541 699,9	1 541 699,9	1 541 699,9	1 535 718,9	18 618,1	1 541 699,9	697 326,6	703 300,9	950 446,3	585 272,6	11,3	1 535 718,9	0	0	0,00
8	3 367,4	92 217,5	92 217,5	119 217,5	115 529,8	840,0	119 217,5	33 645,5	36 162,2	65 148,0	50 381,8	0,0	115 529,8	0,00	0,00	0,00
9	8 146 691,9	8 895 508,3	8 895 508,3	1 515 887,6	9 303 218,2	33 194,9	1 515 887,6	8 727 672,9	9 940 329,1	1 650 723,0	7 640 132,0	59 806,0	19 303 218,2	0	0	385,3
10	4 395 837,8	4 898 172,9	4 898 172,9	4 965 397,8	4 829 569,0	53 684,2	4 965 397,8	4 684 188,6	4 820 017,4	9 918 193,5	4 910 707,4	536,2	14 829 569,0	3 875 931,64	19 303 218,15	0,00
11	148 573,0	267 225,0	267 225,0	267 225,0	265 836,5	22 907,8	267 225,0	160 377,7	161 576,1	149 142,9	116 693,6	47,7	265 836,5	0,00	0,00	0,00
12	4 757 008,4	5 117 769,0	5 117 769,0	5 119 736,7	5 090 057,3	115 499,4	5 119 736,7	4 814 133,3	4 843 803,9	3 492 297,9	1 597 759,4	705,0	5 090 057,3	0	0	0,00
13	231 004,5	322 668,9	322 668,9	322 668,9	319 572,7	10 454,1	322 668,9	233 377,7	235 156,4	203 784,4	115 788,4	0,0	319 572,7	0	0	0,00
14	2 664 057,3	3 338 258,0	3 338 258,0	3 213 258,0	3 074 951,3	13 486,5	3 213 258,0	2 899 559,7	3 036 974,6	1 898 859,7	1 122 453,5	72,0	3 074 951,3	0	0	0,00
15	703 387,2	989 179,1	989 179,1	989 179,1	986 056,3	34 230,7	989 179,1	733 579,0	736 701,8	678 789,0	307 267,3	9,0	986 056,3	0	0	0,00
16	25 671,7	470 418,9	470 418,9	493 886,8	422 645,5	2 203,6	423 572,6	224 755,8	225 682,9	164 096,2	68 960,9	0,0	422 645,5	0,00	0,00	0,00
17	7 083 660,2	7 271 430,1	7 271 430,1	1 826 222,0	0 917 070,5	0 245 262,9	1 808 455,6	0 751 922,4	1 642 834,2	6 362 425,3	2 001 936,3	455,4	80 917 070,5	0	0	3 425 475,7
18	3 340 007,4	3 418 328,7	3 418 328,7	4 157 168,3	4 016 021,5	0,0	4 157 168,3	3 946 383,4	4 087 106,7	3 131 101,9	884 919,6	0,0	4 016 021,5	0,00	0,00	26 014,5
19	1 564 582,2	3 526 440,5	3 526 440,5	4 177 401,6	4 071 230,4	847 230,7	4 177 401,6	3 975 228,2	4 081 399,4	8 776 092,7	5 295 137,7	567,6	14 071 230,4	0	0	0,00
20	179 906,9	469 170,4	469 170,4	469 170,4	462 605,5	95 565,1	469 170,4	190 103,9	196 668,4	282 841,4	179 764,1	278,6	462 605,5	0,00	0,00	0,00
21	4 733 508,6	4 961 657,6	4 961 657,6	5 475 915,2	5 474 844,2	428 177,4	5 475 262,6	5 371 297,0	5 371 715,4	9 191 749,1	6 261 859,9	0,0	15 474 844,2	0	0	596 655,9
22	104 642,7	145 263,4	145 263,4	128 863,4	128 862,1	17 911,6	128 863,4	91 567,4	91 568,7	92 441,4	36 420,7	20,0	128 862,1	0	0	0,00
23	862 630,6	957 213,2	957 213,2	1 068 944,3	1 054 794,2	23 901,6	1 068 944,3	993 500,5	1 006 993,3	695 423,1	359 371,0	0,0	1 054 794,2	0	0	1 768,1
24	2 628 222,3	2 678 669,9	2 678 669,9	2 690 100,5	2 685 103,2	9 147,2	2 690 100,5	2 633 356,0	2 638 286,2	1 744 658,7	940 444,5	0,0	2 685 103,2	0	0,00	33 652,5
25	4 795 114,9	4 971 060,7	4 971 060,7	5 055 969,3	5 048 376,5	462 263,9	5 070 118,8	4 900 632,0	4 922 374,3	9 970 461,1	5 041 945,8	0,0	15 048 376,5	0,00	0,00	118 123,8
26	1 854 383,0	1 924 585,1	1 924 585,1	2 206 264,1	2 198 013,9	50 891,3	2 206 456,1	2 133 104,2	2 141 546,4	1 452 973,7	745 040,2	289,5	2 198 013,9	0	0	0,00
27	1 422 003,6	1 684 132,3	1 684 132,3	1 623 752,8	1 592 719,9	105 900,1	1 623 752,8	1 390 774,9	1 420 238,3	1 012 063,9	559 851,8	71 328,6	1 592 719,9	0,00	0,00	0,00
3	2 422 006,9	3 394 418,2	3 394 418,2	2 365 478,0	2 280 385,4	105 202,5	2 354 878,8	2 136 952,0	2 211 445,4	1 318 652,6	929 429,0	15 231,7	2 280 385,4	0	0	0,00
1	355 332,1	1 504 862,5	1 504 862,5	1 410 093,1	1 345 488,6	41 400,0	1 410 668,8	1 215 840,9	1 280 689,1	959 033,3	385 741,5	566,6	1 345 488,6	0	0	1 967,8
6	423 047,8	6 706 608,0	6 706 608,0	9 084 449,1	9 110 874,4	476 574,7	9 084 449,1	8 961 853,0	8 934 887,8	8 806 157,0	3 304 717,3	54 997,0	39 110 874,4	2 308 328,40	39 110 874,36	54 296,4
7	292 557,1	849 083,2	849 083,2	789 530,7	754 773,3	88 600,1	789 530,7	707 808,2	742 193,5	422 301,1	332 472,2	0,0	754 773,3	0,00	0,00	844,5
6	810 956,0	7 334 400,0	7 334 400,0	0 072 794,7	0 681 555,1	474 864,5	0 963 079,5	8 863 837,6	9 029 539,9	6 446 894,2	5 009 892,5	9,0	60 681 555,1	0,00	0,00	18 999,5
1	325 714,9	2 220 128,4	2 220 128,4	5 310 615,2	2 132 390,6	1 661 561,9	5 409 892,2	1 955 502,3	5 232 994,9	7 217 471,6	4 914 919,0	46 456,3	12 132 390,6	9 366 543,14	12 132 390,56	77,6
4	12 958,0	98 506,1	98 506,1	98 506,1	98 286,2	64,6	98 506,1	17 440,8	17 660,7	71 444,6	26 841,6	137,5	98 286,2	0,00	0,00	1 893,5

Рисунок 5.3 – Фрагмент таблицы статистических данных (разработан автором)

В качестве лучшей сети была отобрана сеть (см. рисунок 5.4 и 5.5) с архитектурой MPL24-61-3 (см. рисунок 5.6), которой при сохранении присвоен код SANN_PMML_CodeSpreadsheet00030-1.

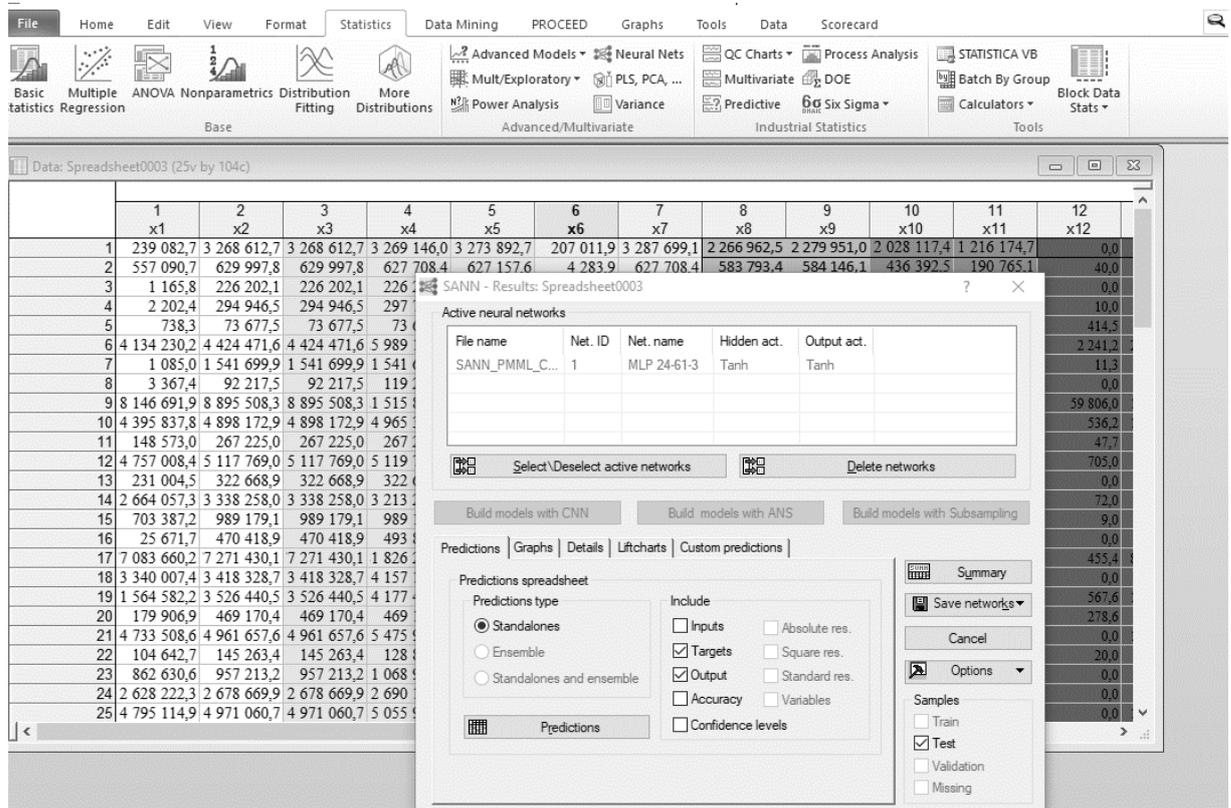


Рисунок 5.4 – Отобранная нейронная сеть (разработан автором)

Case name	Predictions spreadsheet for Y (Spread Samples: Train)	
	Y Target	Y - Output 1. MLP 24-61-3
30	1	1
33	1	1
34	2	2
35	2	2
38	2	2
40	2	2
41	3	3
42	2	2
44	2	2
46	1	1
48	2	2
49	1	1
50	2	2
51	2	2
52	2	2
55	3	3
56	3	3
57	3	3
59	3	3
60	2	2
62	2	2
64	3	3
65	2	2
66	3	3
68	3	3
69	2	2
70	2	2

Рисунок 5.5 – Совпадения заданных и предсказанных результатов
(разработан автором)

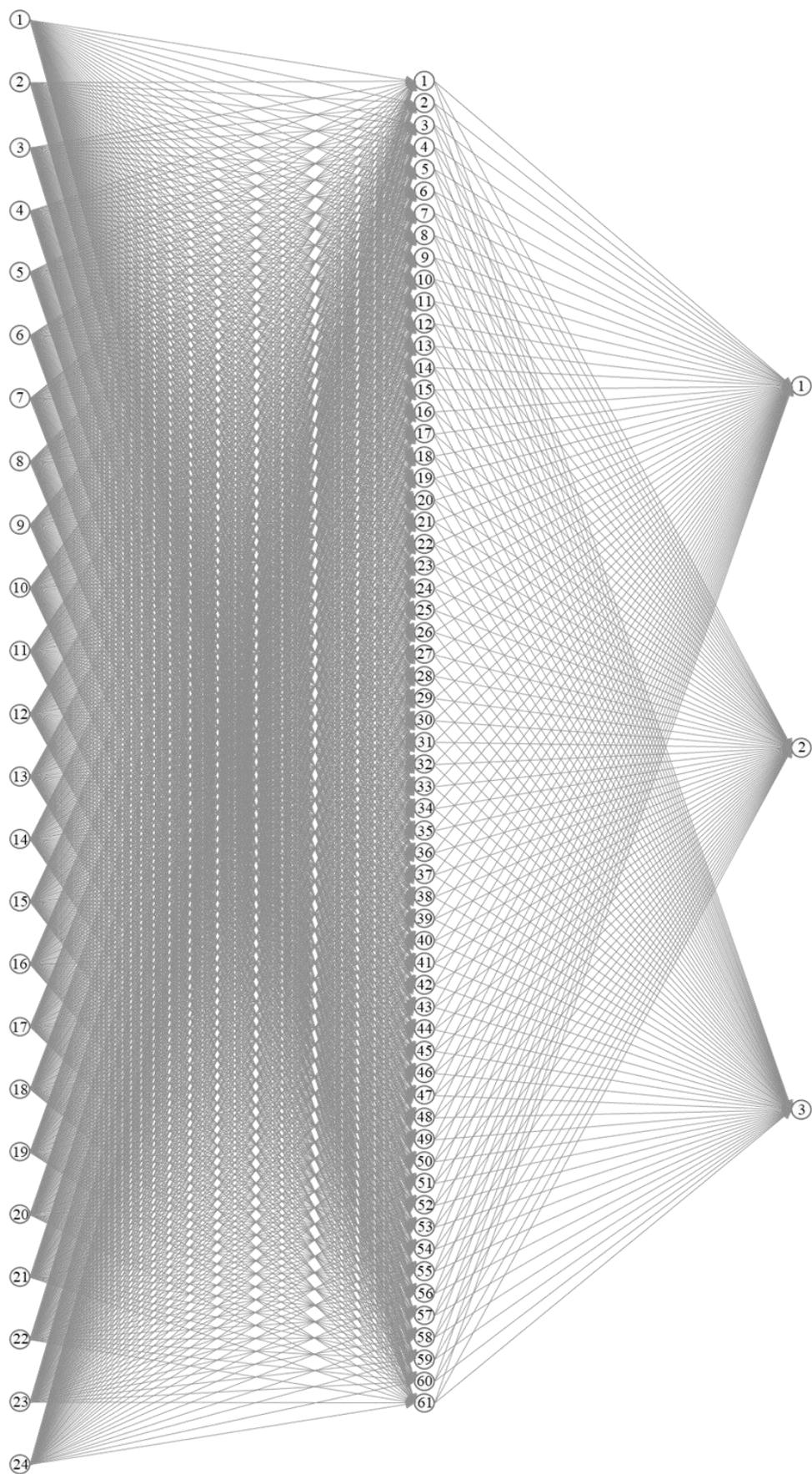
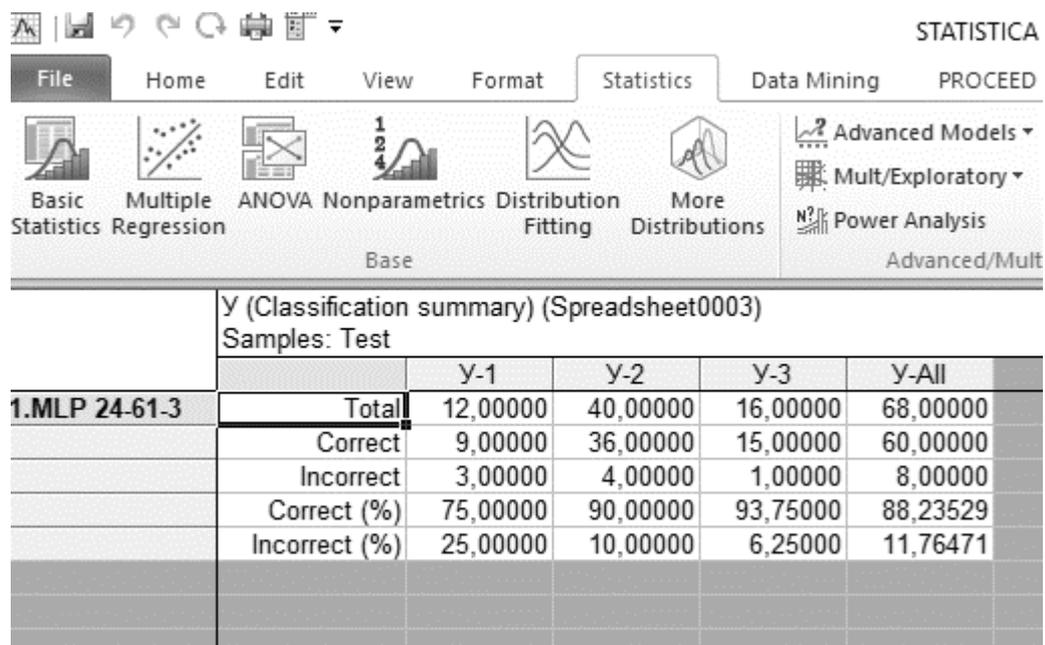


Рисунок 5.6 – Фрагмент архитектуры обученной нейронной сети MPL24-61-3
(разработан автором)

Оценка качества работы сети проводилась с использованием описательных статистик, встроенных в программу (см. рисунок 5.7) [77].

В верхней части таблицы описательной статистики приводятся суммарные статистики (общее число наблюдений в каждом классе, число классифицированных правильно, неправильно и неклассифицированных), а в нижней части – кросс-результаты классификации (сколько наблюдений из данного столбца было отнесено к данной строке).



The screenshot shows the STATISTICA software interface with the 'Statistics' menu open. Below the menu, a table titled 'Y (Classification summary) (Spreadsheet0003) Samples: Test' is displayed. The table has columns for 'Y-1', 'Y-2', 'Y-3', and 'Y-All'. The rows represent 'Total', 'Correct', 'Incorrect', 'Correct (%)', and 'Incorrect (%)' for the '1.MLP 24-61-3' model.

		Y-1	Y-2	Y-3	Y-All
1.MLP 24-61-3	Total	12,00000	40,00000	16,00000	68,00000
	Correct	9,00000	36,00000	15,00000	60,00000
	Incorrect	3,00000	4,00000	1,00000	8,00000
	Correct (%)	75,00000	90,00000	93,75000	88,23529
	Incorrect (%)	25,00000	10,00000	6,25000	11,76471

Рисунок 5.7 – Описательная статистика с кросс-результатами классификации (разработана автором)

Как видно из приведенных выше рисунков, построенная и обученная сеть SANN_PMML_CodeSpreadsheet00030-1 дает достаточно приемлемые для задач классификации результаты, то есть совпадение составляет 88%.

О том же говорят и результаты графического анализа качества построенной нейронной сети (см. рисунки 5.8 и 5.9), а именно карты выигрышей и лифтовая карта, отражающие количество (процент) правильно классифицированных наблюдений. Так линии на карте выигрышей образуют фигуру, близкую к прямоугольному треугольнику, а нисходящая линия на лифтовой карте близка к прямой.

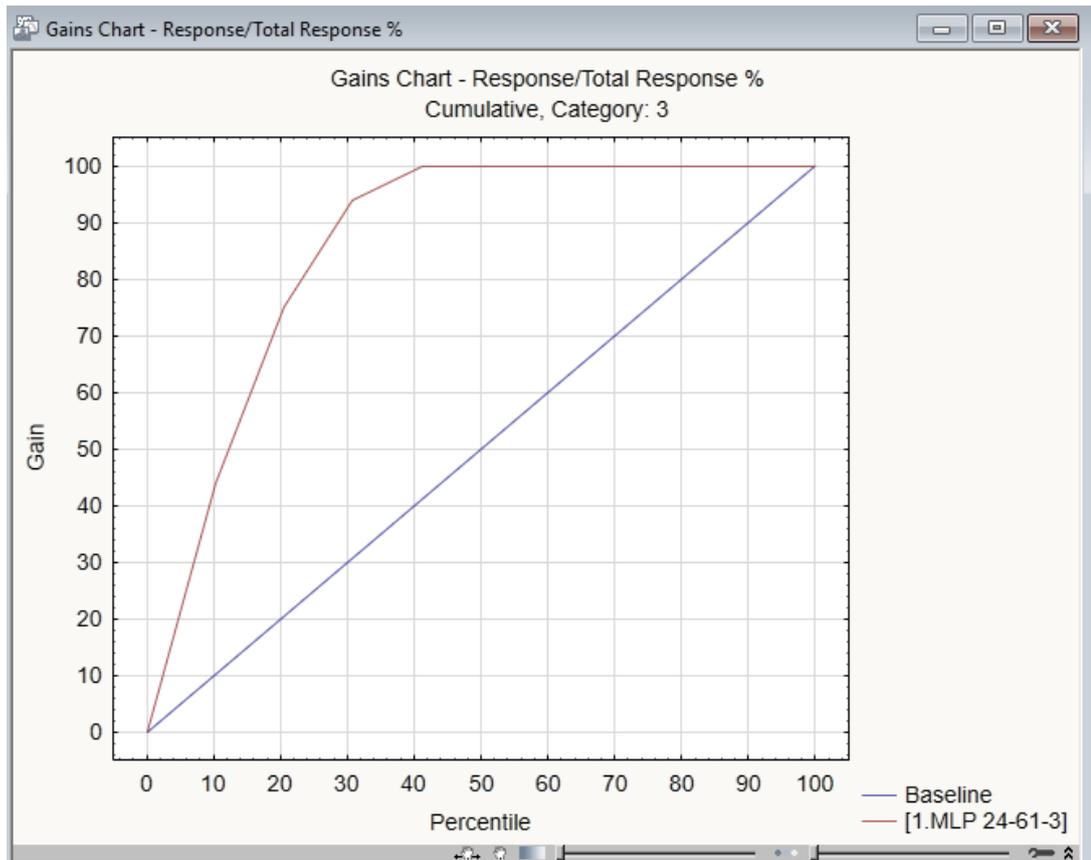


Рисунок 5.8 – Карта выигрышей (разработана автором)

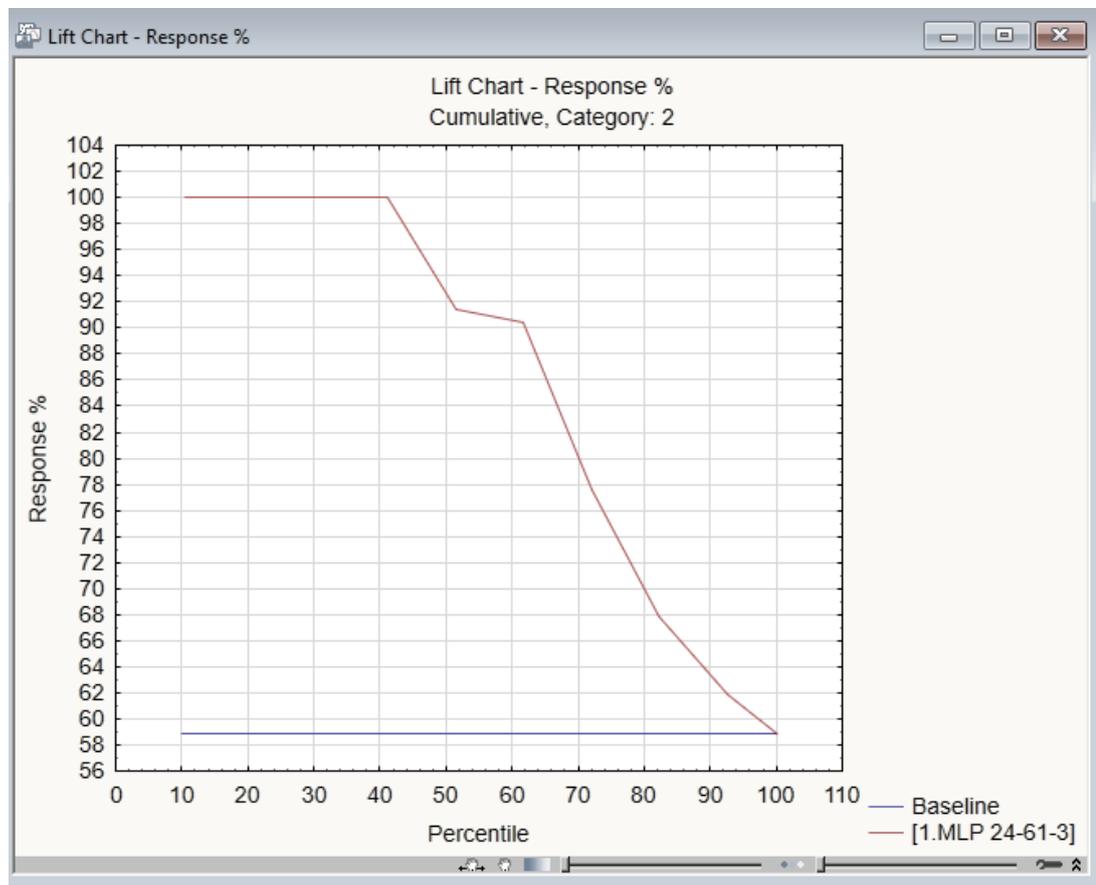


Рисунок 5.9 – Лифтовая карта (разработана автором)

Особый интерес представляет графическое изображение поверхности отклика (см. рисунок 5.10). На этой поверхности выводятся порядковые значения (1, 2, 3), соответствующие значениям вектора качества ФМ, и в этом случае график отклика состоит из нескольких плато, отвечающих разным категориям качества – низкое, надлежащее, высокое.

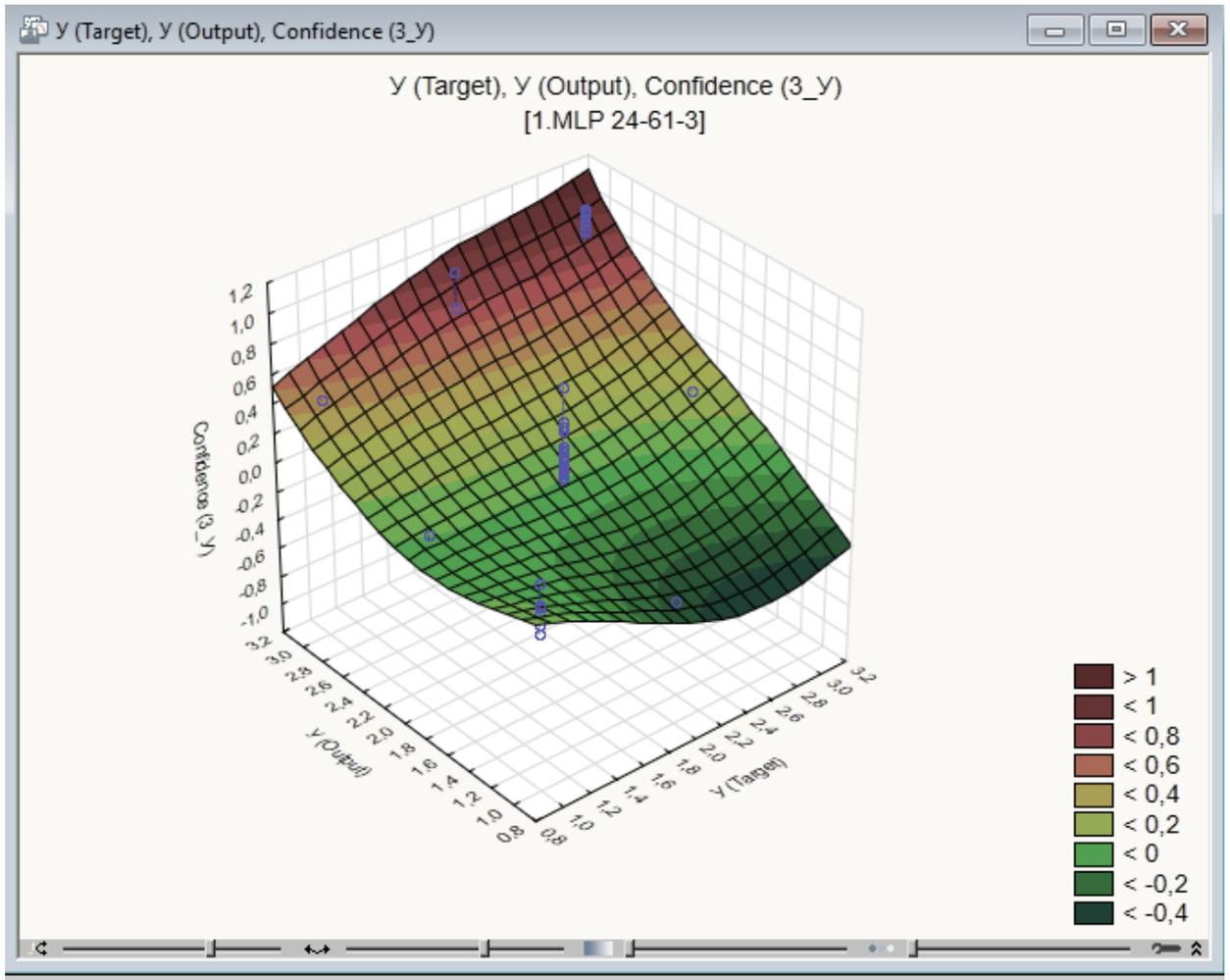


Рисунок 5.10 – Расположение классифицируемых объектов на поверхности отклика (*разработан автором*)

В случае наличия достаточного количества векторов состояний, то есть динамических показателей, с помощью медианы Кемени можно определить наилучшее состояние (точку во времени), когда была достигнута максимальная эффективность всех ГРБС.

Завершающим этапом в разработанной блок-схеме является неформальное решение о существенности входных параметров. Именно использование обученной нейронной сети позволяет практически мгновенно

с высокой достоверностью получать качественные оценки моделируемого процесса, а также анализировать влияние изменения одного, нескольких или различных комбинаций входных параметров на определяемый вектор качества.

Также данный инструмент позволит быстро просчитывать решения об изменении параметров бюджета в определенный момент времени с целью оптимального распределения финансовых ресурсов.

Выводы главы 5

Для решения задачи определения параметров процессов, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента, разработана методика, основной новацией которой являются введение в рассмотрение и дальнейшую оценку всего множества управляемых и неуправляемых входных параметров процесса и соответствующего им комплекса выходных параметров, характеризующих его качество.

Для реализации этой методики на практике был предложен термин «Вектор качества». Векторное, а правильное сказать, тензорное представление о качестве допускает, что ряд параметров вектора качества имеет вероятностную или нечисловую основу и соответственно алгебраические действия над ними выполнять нельзя. В этом случае следует применять методы многокритериального анализа, такие как согласование кластеризованных ранжировок и нахождения медианы Кемени. Так с учетом характера процедур финансового менеджмента автор предложил разделить критерии качества на: скалярные величины, используемые для однокритериальной оценки; тензоры вектора, предназначенные для многокритериальной оценки.

Для комплексной оценки качества финансового менеджмента, возможности объединения их в группы параметров по различным признакам

был предложен способ их классификации с использованием нейронных сетей. Вектор качества представляет собой значение функции принадлежности (функции многих переменных) для конкретного процесса (операции) к множеству надежных. Цель классификации заключается в том, чтобы определить имеющуюся зависимость, и по ее виду дать оценку качества финансового менеджмента. Из двух органов власти или организаций сектора государственного управления нами более надежным считается тот, у которого количество отклонений за расчетный временной период меньше, чем у другого. При этом сам итоговый вектор качества не выводится напрямую из величины интенсивности отклонений, а рассматривается как результат комплексной оценки определенного количества управляемых и неуправляемых параметров.

Наиболее разработанным методом, реализующим на практике идеологию искусственного интеллекта, является использование многослойных искусственных нейронных сетей, связывающих входные и выходные параметры процесса [91].

Основным способом практического применения искусственных нейронных сетей является их обучение по схеме «с учителем». Но для этого должен быть предварительно получен ряд значений параметров вектора качества при соответствующих управляемых и неуправляемых параметрах процесса. В качестве таких параметров могут быть использованы предложенные автором количественные и качественные характеристики ФМ, используемые для построения модели качества финансового менеджмента.

Для построения классифицирующей схемы (функции принадлежности нечеткого множества) применяется подпрограмма построения многослойной нейронной сети из программного обеспечения STATISTICA I3 Neural Networks. Нейронная классификация позволяет корректно обращаться с неопределенно (интервально, нечетко) заданными параметрами, а также разнородными параметрами. Эффективность примененного метода по

объему обучающих выборок при решении задач подобного класса превосходит известные методы построения нейронной сети.

Для практической апробации методики многокритериальной пространственной оценки качества финансового менеджмента использовалась разработанная автором блок-схема с применением инструмента машинного обучения.

В результате построенная и обученная сеть SANN_PMML_Code Spreadsheet00030-1 дала достаточно приемлемые для задач классификации результаты, то есть **совпадение прогноза и результата составило 88%**.

Использование обученной нейронной сети позволяет практически мгновенно с высокой достоверностью получать качественные оценки моделируемого процесса, а также анализировать влияние изменения одного, нескольких или различных комбинаций входных параметров на определяемый вектор качества.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Общим итогом проведенного исследования является решение научной проблемы, состоящей в обеспечении устойчивого развития сектора государственного управления на основе менеджмента качества путем разработки теоретических, методологических, методических основ и практических рекомендаций для развития сектора государственного управления на принципах Всеобщего управления качеством.

На основе исследования состояния и тенденций развития сектора государственного управления в РФ, а также в связи с особым положением сектора государственного управления в экономике, которое связано с наличием исключительного права у органов государственной власти и местного самоуправления – реализации властных полномочий от имени Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, **уточнен состав хозяйствующих субъектов данного сектора и определены основные экономические функции**. Приложение основных теоретико-методологических подходов к деятельности разнородных участников сектора государственного управления позволило научно обосновать применение **методологического подхода, базирующегося на концепции Всеобщего управления качеством (TQM), как наиболее комплексного**. Симбиоз системного и процессного подхода позволяет обеспечивать развитие сектора государственного управления по всем направлениям и сферам деятельности институциональных единиц государственного сектора, в том числе государственного финансового менеджмента, в целях увеличения эффективности использования бюджетных средств на основе информации с применением новых технологий ее обработки; давать объективную оценку качества финансового менеджмента на основе анализа системы показателей и установления зависимостей между параметрами (единичными показателями). Группировку параметров целесообразно проводить по трем предметам оценивания – общих

результатов финансового менеджмента; эффективности оказания государственных услуг и расходования бюджетных средств; надежности и уровню зрелости внутренних управленческих систем, таких как система управления рисками, система внутреннего контроля, система внутреннего аудита.

Анализ научных теорий, а также статистической информации позволил сделать вывод о необходимости развития инструментов обеспечения качества деятельности организаций, выполняющих функцию управления государственными финансами, таких как государственные программы и национальные проекты на базе принципов Всеобщего управления качеством.

Уточнены прикладные аспекты теории Всеобщего управления качеством и обоснованы девять основных критериев развития сектора государственного управления, которые выступают в роли ключевых условий обеспечения качества деятельности институциональных единиц сектора государственного управления, а именно:

1. Уровень нормативно-правового обеспечения, в том числе по утверждению нормативов финансовых затрат в части обеспечения функций органов местного самоуправления;
2. Стандарты качества предоставления государственных услуг, в том числе организация мониторинга качества предоставляемых государственных услуг;
3. Степень разработки общих методологических подходов к созданию и внедрению систем управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита в секторе государственного управления на основе процессного подхода;
4. Уровень методологического обеспечения, в том числе усиление программно-целевой направленности и переход на проектные методы работы на всех уровнях власти;

5. Уровень кадрового обеспечения, в том числе создание и реализация Программ дополнительной подготовки для повышения эффективности управления государственными финансами;
6. Уровень систем оценки, мониторинга качества финансового менеджмента в секторе государственного управления;
7. Уровень систем стимулирования по результатам оценки качества финансового менеджмента;
8. Уровень открытости информации об организации бюджетного процесса и о бюджетах на всех уровнях власти с помощью средств массовой информации и официальных Интернет-сайтов;
9. Уровень внедрения цифровых технологий при организации деятельности и оказании услуг в секторе государственного управления.

Развитие сектора государственного управления в соответствии с заданными критериями позволит формировать комплексную и более гибкую систему управления государственными финансами во взаимосвязи со стратегическими целями государства.

Предложены структурная и функциональная модели финансового менеджмента в государственном секторе, основанные на применении системного анализа в качестве инструмента приложения системного подхода к развитию сектора государственного управления, и позволяющие обеспечить повышение эффективности и результативности деятельности организаций в целях качественного исполнения государственных полномочий и оказания государственных услуг.

Системный подход обоснован в качестве методологического инструментария исследования. Системный подход к развитию сектора государственного управления может служить инструментом комплексного решения усложнившихся задач по обеспечению качества деятельности институциональных единиц данного сектора в целом, и качества

государственного финансового менеджмента в частности. Среди основных задач – достижение бюджетной устойчивости в условиях нестабильности внешней среды, повышение качества оказания государственных услуг, повышение эффективности и результативности бюджетных расходов, повышение качества управления государственными активами, выбор наиболее эффективных инструментов привлечения, размещения, распределения и перераспределения государственных финансов; наделение ответственности за создание условий устойчивого развития общества.

В качестве практического инструментария реализации системного подхода **выбран системный анализ**, который позволяет выстраивать оптимальные связи между целями, ресурсами и методами достижения поставленных целей для развития сектора государственного управления.

Применение технологии системного анализа позволило разработать **функциональную модель системы финансового менеджмента** в секторе государственного управления.

Функциональная модель системы финансового менеджмента имеет следующую структуру:

- элементы входа, включающие материальные объекты или данные, преобразующиеся под действием функции управления в выход (доходы, имущество и иные активы);
- элементы управляющего воздействия на функцию (приказы, регламенты, инструкции и т. д.);
- процессы, операции и процедуры, осуществляемые в рамках финансового менеджмента (управление доходами и расходами бюджета, управление активами, ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составление бухгалтерской (бюджетной) отчетности, организация системы управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК, ВА));
- ресурсы, используемые для осуществления процессов и процедур (кадры, электроэнергия, информационные технологии и др.);

– элементы выхода, включающие результаты, полученные по итогам осуществления процессов, операций и процедур.

Применение данной модели позволит повысить эффективность и результативность использования бюджетных средств для качественного исполнения государственных полномочий и оказания государственных услуг органами исполнительной власти и организациями государственного сектора.

Развит понятийный аппарат применительно к сектору государственного управления, на основе уточнения существующих понятий и введения новых терминов. В том числе уточнены понятия – «Система обеспечения качества финансового менеджмента (далее – СОКФМ)», «объекты СОКФМ», «субъекты СОКФМ», «элементы СОКФМ», «системные связи», «обратная связь», «комплексная система показателей», «система управления рисками и внутреннего контроля», «система внутреннего аудита»; а также расширен понятийный аппарат за счет включения в него следующих понятий: «язык Системы», «системный анализ финансового менеджмента», «контрольная среда», «контрольная информация», «карта бюджетной процедуры».

Сформулировано авторское определение финансового менеджмента в секторе государственного управления: *государственный финансовый менеджмент является подсистемой государственного управления и представляет собой деятельность исполнительных органов власти по обеспечению качества управления бюджетными средствами, охватывая все элементы бюджетного процесса (в том числе планирование бюджета, исполнение бюджета, ведение учета и отчетности, осуществление контроля и аудита).*

Определен субъектно-объектный состав системы обеспечения качества финансового менеджмента (далее – Система) по уровням управления.

Средствами связи между субъектами, т.е. «языком Системы» являются

жестко регламентированные нормативно-правовые акты (далее – НПА). Это является как достоинством системы, так и недостатком, имеющим негативные последствия, поскольку теряется гибкость системы, что не позволяет ей устойчиво развиваться.

Под объектами Системы мы понимаем процессы (операции) финансового менеджмента. Под ресурсами Системы – все виды доходов бюджета на разных уровнях и в том числе результаты управления активами, к которым относятся движимое и недвижимое имущество, нематериальные активы и т.д.

Для конкретизации целевых установок Системы обозначены заинтересованные стороны и выявлены их основные требования, что позволило сделать вывод: основной целью государственного финансового менеджмента является перераспределение государственных доходов в соответствии с требованиями всех заинтересованных сторон на принципе эффективности в пределах законодательства.

Разработана модель обеспечения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления, которая представлена на рисунке 2.2.

То есть обеспечивать качество финансового менеджмента необходимо по трем направлениям:

- качество результатов непосредственно финансового менеджмента (финансовой дисциплины);
- качество организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления;
- качество внутренних управленческих систем (системы управления рисками и внутреннего контроля – СУР и ВК, системы внутреннего аудита – СВА).

В соответствии с этими направлениями разработана **аналитическая основа системы оценки качества финансового менеджмента** и определены предметы оценивания.

Автором предложена **комплексная многоуровневая система показателей** качества финансового менеджмента, сгруппированная по трем сферам – показатели качества результатов финансового менеджмента (**показатели результативности**); показатели качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления (**показатели эффективности**); показатели качества внутренних управленческих систем – системы управления рисками и внутреннего контроля, система внутреннего аудита (**показатели надежности**).

В диссертации предложен **перечень мероприятий для совершенствования программно-целевых методов управления**, которые являются основополагающими в обеспечении качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления, среди которых: приведение общего перечня государственных программ и их структуры в соответствие с приоритетами и сферами государственной политики, а не со сложившейся системой и организационной структурой органов исполнительной власти; обеспечение полной интеграции мероприятий федеральных целевых программ в государственные программы за счет прекращения реализации первых в течение 2019-2020 гг.; консолидация расходов бюджетных средств, которые направлены на реализацию государственной политики в определенных сферах и влияют на достижение результатов соответствующих государственных программ и другие.

Сформирована трехуровневая система методического обеспечения систем управления рисками и внутреннего контроля, на основе которой автором предложен **перечень мероприятий для развития существующей**

нормативно-правовой базы, что позволит более эффективно использовать инструменты управления рисками и построения надежных систем внутреннего контроля.

При разработке методических подходов обосновано использование процессного подхода для описания бюджетных процедур путем **формирования карты бюджетной процедуры**.

Каждая бюджетная процедура раскладывается на составляющие ее операции – действия по формированию документов, необходимых для выполнения бюджетной процедуры, и иные управленческие решения, осуществляемые исполнителями в рамках их полномочий; назначается должностное лицо, определенное внутренними НПА ответственным за выполнение операции и периодичность осуществления операции; описываются требования к объектам входа и выхода; фиксируются цели (результаты) выполнения процедуры; выявляются риски неисполнения процедуры; в местах возникновения рисков определяются контрольные показатели.

Формирование карт бюджетных процедур позволяет стандартизировать действия по ее исполнению, четко обозначить ответственных и распределить ее между соисполнителями, контролировать и своевременно предотвращать возможные нарушения в процессе исполнения процедуры.

Формирование карт бюджетных процедур легло в основу **алгоритма идентификации и управления рисками**. В настоящем алгоритме реализована разработанная автором модель выявления рисков на основе системного подхода, когда каждая операция рассматривается с точки зрения цели (результата) ее осуществления, для каждой из них определяются риски недостижения целей и контрольные показатели. Такая модель может использоваться в дополнение к подходам, содержащимся в стандарте ГОСТ Р 51897-2011 / Руководство ИСО 73:2009 Менеджмент риска. Термины и определения.

С целью практической реализации **разработана методика осуществления внутреннего аудита и оценки надежности внутреннего контроля на основе методов экспертных оценок**, включающая подробную регламентацию этапов реализации, структуру нормативно-правового регулирования, комплект формируемых документов, в том числе разработанные опросники; анкеты для различных категорий должностных лиц организаций государственного сектора по анализу причин возникновения выявленных отклонений; перечни возможных причин реализации рисков.

Согласно методике система внутреннего контроля может быть признана аудитором надежной при сборе достаточных доказательств, что в организации все пять элементов системы внутреннего контроля (контрольная среда, оценка рисков, контрольные процедуры, информация и коммуникации, мониторинг) существуют, функционируют во взаимосвязи друг с другом.

Для принятия управленческих решений по результатам проведенного внутреннего аудита разработана **карта «Уровни зрелости внутреннего контроля»**, состоящая из 4 уровней – начальный, развивающийся, стабильный, оптимизируемый по 10 основным характеристикам ВК, сгруппированных в 4 блока – формализация бюджетных процедур и контрольных мероприятий, исполнение контрольных действий, оценка результативности контрольных действий, оценка эффективности контрольных действий и внутреннего контроля. Присвоение определенного уровня зрелости также позволит проводить бенчмаркинг между различными органами власти и организациями сектора государственного управления.

На основе анализа известных классических методов оценки качества аудиторской деятельности автором проведена их адаптация к оценке качества внутреннего аудита в секторе государственного управления. **Разработана диагностическая модель для внешней оценки качества**

внутреннего аудита по трем основным критериям: управление, персонал, инфраструктура и операционная деятельность с детальной разбивкой на параметры. Модель основана на использовании квалиметрических методов, позволяющих оценивать как количественные, так и качественные характеристики внутреннего аудита.

Для решения задачи определения параметров процессов, обеспечивающих оптимальное качество финансового менеджмента, разработана методика, содержащая блок-схему определения данных параметров процессов. Основной новацией этой методики являются введение в рассмотрение и дальнейшую оценку всего множества управляемых и неуправляемых входных параметров процесса и соответствующего им комплекса выходных параметров, характеризующих его качество.

Для реализации этой методики на практике был предложен термин «Вектор качества». Векторное, а правильное сказать, тензорное представление о качестве допускает, что ряд параметров вектора качества имеет вероятностную или нечисловую основу, и соответственно алгебраические действия над ними выполнять нельзя. В этом случае следует применять методы многокритериального анализа, такие как согласование кластеризованных ранжировок и нахождения медианы Кемени. Так с учетом характера процедур финансового менеджмента автор предложил разделить критерии качества на: скалярные величины, используемые для однокритериальной оценки; тензоры вектора, предназначенные для многокритериальной оценки.

Ввиду большого количества параметров качества финансового менеджмента целесообразно представить итоговый тензор качества в виде вектора многомерного пространства, проекции которого на соответствующие координатные оси критериев качества являются скалярными значениями итогового комплексного вектора качества.

С этой целью автором принято понятие итогового вектора уровня качества, представленного в виде результирующей совокупности единичных показателей по всем уровням качества.

Для комплексной оценки качества финансового менеджмента, возможности объединения их в группы параметров по различным признакам был предложен способ их классификации с использованием нейронных сетей. Вектор качества представляет собой значение функции принадлежности (функции многих переменных) для конкретного процесса (операции) к множеству надежных. Цель классификации заключается в том, чтобы определить имеющуюся зависимость и по ее виду дать оценку качества финансового менеджмента. Из двух органов власти или организаций сектора государственного управления нами более надежным считается тот, у которого количество отклонений за расчетный временной период меньше, чем у другого. При этом сам итоговый вектор качества не выводится напрямую из величины интенсивности отклонений, а рассматривается как результат комплексной оценки определенного количества управляемых и неуправляемых параметров.

Для построения классифицирующей схемы (функции принадлежности нечеткого множества) применяется подпрограмма построения многослойной нейронной сети из программного обеспечения STATISTICA I3 Neural Networks. Нейронная классификация позволяет корректно обращаться с неопределенно (интервально, нечетко) заданными параметрами, а также разнородными параметрами. Эффективность примененного метода по объему обучающих выборок при решении задач подобного класса превосходит известные методы построения нейронной сети.

Для практической апробации методики многокритериальной пространственной оценки качества финансового менеджмента использовалась разработанная автором блок-схема с применением инструмента машинного обучения.

В результате **построенная и обученная сеть SANN_PMML_Code Spreadsheet00030-1** дала достаточно приемлемые для задач классификации результаты, то есть **совпадение прогноза и результата составило 88 %**.

Использование обученной нейронной сети позволяет практически мгновенно с высокой достоверностью получать качественные оценки моделируемого процесса, а также анализировать влияние изменения одного, нескольких или различных комбинаций входных параметров на определяемый вектор качества.

Дальнейшая адаптация современных инструментов цифрового моделирования и машинного обучения для оценки качества финансового менеджмента позволит эффективно работать с разнородными, неполными, частично недостоверными и (или) частично отсутствующими статистическими данными, что крайне актуально при обработке больших массивов статистической информации в секторе государственного управления.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3823.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3824.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2002. - № 1 (часть I). - Ст. 1.
4. О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации: Федеральный закон от 20.06.1995 № 115-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1995. - № 30. - Ст. 2871.
5. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 3. - Ст. 145.
6. Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации: Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1999. - № 42 - Ст. 5005.
7. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2001. - № 33 (Часть I). - Ст. 3418.
8. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2011. - № 50. - Ст. 7344.
9. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса: Федеральный закон от 07.05.2013 № 104-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2013. - № 19. - Ст. 2331.

10. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 23.07.2013 № 252-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2013. - № 31. - Ст. 4191.
11. О стратегическом планировании в Российской Федерации: Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 26 (часть I). - Ст. 3378.
12. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере: Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 // Собрание законодательства РФ. - 2016. - № 6. - Ст. 831.
13. Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ: Указ Президента РФ от 14.11.17 № 548 // Собрание законодательства РФ. - 2017. - № 47. - Ст. 6963.
14. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года: Указ Президента Российской Федерации от 07.05 2018 г. № 204 // Собрание законодательства РФ. - 2018. - № 20. - Ст. 2817.
15. Об оценке эффективности деятельности высших должностных лиц (руководителей высших исполнительных органов государственной власти) субъектов Российской Федерации и деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации: Указ Президента РФ от 25.04.2019 № 193 // Собрание законодательства РФ. - 2019. - № 17. - Ст. 2078.
16. О прогнозе развития государственного сектора экономики Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 04.01.1999 № 1 // Собрание законодательства РФ. - 1999. - № 2. - Ст. 304.
17. О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 21.08.2012 № 1199 «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации»:

Постановление Правительства РФ от 03.11.2012 № 1142 // Собрание законодательства РФ. - 2012. - № 46. - Ст. 6350.

18. Об утверждении Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд: Постановление Правительства РФ от 10.02.2014 № 89 // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 7. - Ст. 683.
19. Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89: Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 12. - Ст. 1290.
20. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»: Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 320 // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 18 (часть III). - Ст. 2166.
21. О некоторых мерах по совершенствованию статистического наблюдения в сфере управления государственным имуществом: Постановление Правительства РФ от 29.01.2015 № 72 // Собрание законодательства РФ. - 2015. - № 6. - Ст. 956.
22. О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 17.03.2014 № 193 и признании утратившими силу отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации

Федерации: Постановление Правительства РФ от 24 марта 2018 г. № 325 // Собрание законодательства РФ. - 2018. - № 14. - Ст. 1975.

23. О Методиках расчета показателей для оценки эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ: Постановление Правительства РФ от 14.11.18 № 1373 // Собрание законодательства РФ. - 2018. - № 48. - Ст. 7415.
24. О перечне государственных программ Российской Федерации: Распоряжение Правительства РФ от 11.11.2010 № 1950-р // Собрание законодательства РФ. - 2010. - № 47. - Ст. 6166.
25. Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года: Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 2 (часть II). - Ст. 219.
26. О перечнях показателей для оценки эффективности деятельности руководителей федеральных органов исполнительной власти и высших должностных лиц (руководителей высших исполнительных органов государственной власти) субъектов РФ по созданию благоприятных условий ведения предпринимательской деятельности (до 2018 года) и методиках определения целевых значений показателей оценки эффективности их деятельности: Распоряжение Правительства РФ от 10.04.2014 № 570-р // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 16. - Ст. 1906.
27. Об утверждении формы отчетности по показателям, характеризующим эффективность деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере управления федеральным имуществом: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 21.03.2015 № 481-р // Собрание законодательства РФ. - 2015. - № 13. - Ст. 1986.

28. Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах: Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р // Собрание законодательства РФ. - 2019. - № 6. - Ст. 542.
29. Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными распорядителями средств федерального бюджета: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2007 № 123н // Российская газета. - 2008. - № 74.
30. Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.04.2009 № 34н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. - 2009. - № 35.
31. Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 07.09.2016 № 356 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=115961.
32. Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита: Приказ Министерства финансов Российской Федерации 30.12.2016 № 822 // «Казенные учреждения: акты и комментарии для бухгалтера». - 2017. - № 4.
33. О формировании отчета Министерства финансов Российской Федерации о результатах мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета): Приказ Министерства финансов Российской Федерации от

- 29.12.2017 № 264н [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=122362.
34. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/.
35. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля: Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_279362/.
36. О порядке осуществления внутреннего финансового контроля главными распорядителями бюджетных средств Санкт-Петербурга, главными администраторами доходов бюджета Санкт-Петербурга, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета Санкт-Петербурга: Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 29.05.2014 № 440 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/537955788>.
37. О государственной информационной системе Санкт-Петербурга «Единая система электронного документооборота и делопроизводства исполнительных органов государственной власти Санкт-Петербурга»: Постановление Правительства Санкт-Петербурга от 09.07.2014 № 581 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/822403669>.
38. Об утверждении Порядка оценки качества финансового менеджмента главных распорядителей бюджетных средств Санкт-Петербурга: Распоряжение Комитета Финансов Санкт-Петербурга от 30.12.2016

- № 112-р [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/456040727>.
39. О внесении изменений в распоряжение Комитета финансов Санкт-Петербурга от 30.12.2016 № 112-р: Распоряжение Комитета финансов Санкт-Петербурга от 09.04.2019 № 16-р [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/554250472>.
40. Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового контроля: Приказ Комитета государственного финансового контроля Санкт-Петербурга от 27.06.2018 № 31-п [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://www.gov.spb.ru/gov/otrasl/fin_kontrol/current_activities/crime_prevention/vnutrennij-finansovyj-kontrol-i-audit/prikaz-komiteta-ot-27062018-31-p-ob-utverzhdenii-metodicheskikh-rekomen/.
41. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: Информация Минфина России от 25 декабря 2013 г. № ПЗ-11/2013 // «Акты и комментарии для бухгалтера». - 2014. - № 7.
42. Об осуществлении главными администраторами (администраторами) бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита: Письмо Минфина России от 30.06.2017 № 02-02-05/42411 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://base.garant.ru/71732498/>.
43. О направлении Методики внешней оценки качества внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита: Письмо Минфина России от 29.12.2015 № 02-11-05/77284 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71233380/>.

44. ГОСТ 15467-79 «Управление качеством продукции. Основные понятия. Термины и определения»: утв. постановлением Госкомстандарта СССР от 26 января 1979 г. № 244 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://base.garant.ru/3924512/>.
45. ГОСТ 23554.0-79 «Система управления качеством продукции. Экспертные методы оценки качества промышленной продукции. Основные положения»: утв. постановлением Госкомстандарта СССР от 30.03.1979 № 1210 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://www.rags.ru/gosts/gost/59590/>.
46. ГОСТ 23554.1-79 «Система управления качеством продукции. Экспертные методы оценки качества промышленной продукции. Организация и проведение экспертной оценки качества продукции»: утв. постановлением Госкомстандарта СССР от 14.12.1979 № 4815 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/822920083>.
47. ГОСТ Р ИСО 9001-2015 «Системы менеджмента качества. Требования»: утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 28 сентября 2015 г. № 1391-ст [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200124394>.
48. ГОСТ Р 51897-2011/ Руководство ИСО 73:2009 «Менеджмент риска. Термины и определения»: утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 16.11.2011 № 548-ст [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/gost-r-51897-2011>.
49. ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010-2011 «Менеджмент риска. Методы оценки риска»: утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 01.12.2011 № 680-ст [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/1200090083>.
50. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (Одобен Комиссией по

- аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г.) // «Аудиторские Ведомости». - 1997. - № 6.
51. Адизес, И. Управление жизненным циклом корпораций / И. Адизес. - М.: МИФ, 2015. - 512 с.
 52. Адлер, Ю.П. Система экономики качества / Ю.П. Адлер, С.Е. Щепетова. - М.: РИА «Стандарты и качество», 2005. - 184 с.
 53. Азарская, М.А. Анализ качества аудита и аудиторских услуг / М.А. Азарская // Аудитор. - 2012. - № 7. - С. 24-31.
 54. Азгальдов, Г.Г. Квалиметрия: первоначальные сведения / Г.Г. Азгальдов, А.В. Костин, В.В. Садовов. - М.: Высшая школа, 2011. - С. 143.
 55. Айвазян, С.А. Анализ качества и образа жизни населения: эконометрический подход / С.А. Айвазян. - М.: Наука, 2012. - 432 с.
 56. Айвазян, С.А. Разработка системы критериев оценки эффективности управления мегаполисом / А.М. Жандаров, С.А. Айвазян, А.А. Петров, И.Г. Поспелов, Е.С. Заварина, В.С. Степанов, В.В. Иванов. - М.: ВИНТИ РАН, 2006. - 217 с.
 57. Акаимова, Н.В. Обеспечение качества аудита: институциональный подход / Н.В. Акаимова, В.В. Панков, В.Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. - 2011. - № 2. - С. 3-10.
 58. Акофф, Р. О целеустремленных системах: монография / Р. Акофф, Ф. Эмери. - 2-е изд., доп. - Москва: ЛКИ, 2008. - 272 с.
 59. Антонова, И.И. Всеобщее управление качеством. основоположники всеобщего менеджмента качества / И.И. Антонова, В.А. Смирнов, С.А. Антонов. - М.: КноРус, 2018. - 134 с.
 60. Аренс, Э.А. Аудит: учебник / Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек. - Москва: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
 61. Артеменко, Д.А. Анализ состояния государственного финансового контроля в условиях проведения бюджетной реформы / Д.А. Артеменко

- // Научный вестник Южного института менеджмента. - 2013. - № 2. - С. 86-91.
62. Атаманчук, Г.В. Теория государственного управления: учебник / Г.В. Атаманчук. - 4-е изд., стер. - М.: Омега-Л, 2014. - 525 с.
63. Афанасьев, В.Г. Общество: системность, познание и управление / В.Г. Афанасьев. - М.: Политиздат, 1981. - 432 с.
64. Бабкин, А.В. Оптимизация бюджетных расходов на контроль качества общественных благ / Д.С. Демиденко, А.В. Бабкин, Т.Ю. Кудрявцева // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. - 2010. - № 6 (112). - С. 204-208.
65. Балакина, А.П. Финансы: учебник / А.П. Балакина [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.П. Балакиной и д-ра экон. наук, проф. И.И. Бабленковой. - М.: Дашков и Ко, 2013. - 384 с.
66. Балтина, А.М. Бюджетная политика и финансовый менеджмент расходов в общественном секторе: методология взаимосвязи и механизм реализации: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.10 / Балтина Александра Михайловна. - Саратов, 2011. - 446 с.
67. Баринов, В.А. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: справочник / В.А. Баринов [и др.]; под ред. проф. В.Н. Волковой и проф. А.А. Емельянова. - Москва: Финансы и статистика, 2006. - 848 с.
68. Беккер, Г.С. Человеческое поведение: экономический подход / Г.С. Беккер. - М.: ГУ ВШЭ, 2003. - 672 с.
69. Белозеров, С.А. Финансы: учебник / С.А. Белозеров [и др.]; отв. ред. проф. В.В. Ковалев. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: Проспект, 2013. - 928 с.
70. Берг, А.И. Проблемы управления и кибернетика / А.И. Берг // М.: Философские вопросы кибернетики. - 1961. - С. 14-17.

71. Берталанфи, Л. фон. Общая теория систем: критический обзор / Исследования по общей теории систем: сборник переводов / Л. фон Берталанфи; общ. ред. и вступ. ст. В.Н. Садовского и Э.Г. Юдина // М.: Прогресс, 1969. - С. 23-82.
72. Бешелев, С.Д. Экспертные оценки / С.Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич. - М.: Наука, 1973. - 161 с.
73. Богданов, А.А. Тектология. Всеобщая организационная наука: в 2 кн. / А.А. Богданов. - Москва: Экономика, 1989.
74. Богров, Е.Г. Теоретико-методические и практические аспекты контроля качества аудита финансовой отчетности хозяйствующих субъектов: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Богров Евгений Георгиевич. - Ростов-на-Дону, 2006. - 214 с.
75. Боди, З. Финансы / З. Боди, Р.К. Мертон. - Москва; Санкт-Петербург; Киев: Вильяма, 2004. - 592 с.
76. Болдырев, Ю.Ю. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: науч. изд. / Ю.Ю. Болдырев [и др.]. - М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. - 428 с.
77. Боровиков В.П. Нейронные сети. Statistica Neural Networks. Методология и технологии современного анализа данных / 2-е изд., перераб. и доп. / В.П. Боровиков. - М.: Горячая линия-Телеком, 2008. - 392 с.
78. Бочарников, В.П. Основы системного анализа и управления организациями: теория и практика / В.П. Бочарников, И.В. Бочарников, С.В. Свешников. - Москва: ДМК Пресс, 2014. - 285 с.
79. Брейли, Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. - 2-е изд. - М.: Олимп-Бизнес, 2012. - 1008 с.
80. Бровкина, Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие / Н.Д. Бровкина; под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: Магистр, 2011. - 384 с.

81. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 264 с.
82. Бычков, С.С. Опыт и перспективы оценки качества финансового менеджмента федеральных органов государственной власти / С.С. Бычков, А.А. Болдырь, А.М. Лавров // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. - 2015. - № 3 (25). - С. 5-15.
83. Бычкова, С.М. Основы аудита: учебник / С.М. Бычкова [и др.]; под ред. проф. Я.В. Соколова. - Москва: Бухгалтерский учет, 2000. - 456 с.
84. Ван Хорн, Дж. К. Основы управления финансами / Дж. К. Ван Хорн. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 800 с.
85. Ван Гиг, Дж. Прикладная общая теория систем / пер. с англ./ Дж. Ван Гиг; под ред. канд. физ.-мат. наук Б.Г. Сушкова, д-ра философских наук В.С. Тюхнина. - М.: Издательство «Мир», 1981 г. - 336 с.
86. Вебер, М. Хозяйство и общество: очерки понимающей социологии / пер. с нем. под ред. Л.Г. Ионина / М. Вебер. - М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2016. - 448 с.
87. Виноградов, Л.В. Средства и методы управления качеством: учебное пособие / Л.В. Виноградов, В.П. Семенов, В.С. Бурьлов. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 220 с.
88. Виноградов, Л.В. Принятие управленческого решения на основании многокритериального анализа данных / в сборнике: Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке XXXVII научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам научно-исследовательской деятельности факультета менеджмента за 2014 год: сборник докладов / Л.В. Виноградов; под ред. А.Е. Карлика, Е.Ю. Сулова. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2015. - С. 85-89.

89. Виноградов, Л.В. Определение удельных весов в квалиметрических моделях качества продукции / Л.В. Виноградов, Т.И. Леонова, Ю.А. Калажокова // Вестник Российской академии естественных наук (Санкт-Петербург). - 2015. - № 3. - С. 31-33.
90. Виноградов, Л.В. Применение математического моделирования в процессах управления качеством / Национальные концепции качества: интеграция образования, науки и бизнеса: Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции / Л.В. Виноградов; под ред. Е.А. Горбашко. - Санкт-Петербург: КУЛЬТ-ИНФОРМ-ПРЕСС, 2017. - С. 55-57.
91. Виноградов, Л.В. Применение цифровых технологий в процессах управления качеством / Виноградов Л.В. // Вестник факультета управления СПбГЭУ. - 2017. - № 2. - С. 10-13.
92. Власова, В.М. О государственном управлении инвестиционными программами и проектами / А.С. Будагов, С.А. Владимиров, В.М. Власова, Э.И. Крылов // Финансовая экономика. - 2016. - № 2. - С. 21-36.
93. Власова, В.М. Оперативный анализ и внутренний контроль реализации инновационно-инвестиционных проектов / Э.И. Крылов, В.М. Власова // Вопросы экономики и права. - 2012. - № 45. - С. 98-102.
94. Всемирный банк: Мировые показатели государственного управления, интерактивный доступ к данным [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#reports> (дата обращения 21.07.2019).
95. Гапоненко, А.Л. Теория управления: учебник и практикум для академического бакалавриата / А.Л. Гапоненко, М.В. Савельева. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва: Издательство Юрайт, 2017. - 336 с.

96. Гапенски, Л. Финансовый менеджмент. Полный курс: в 2 т. / Ю. Бригхем, Л. Гапенски; под ред. проф. В.В. Ковалева. - Санкт-Петербург: Экономическая школа, 1997.
97. Глазьев, С.Ю. Эффективность государственного управления. Под общей ред. С.Ю. Глазьева / С.Ю. Глазьев, С.А. Батчиков. - М.: Фонд «За экономическую грамотность», «Российский экономический журнал», Изд-во ООО «Консалтбанкир», 1998. - 838 с.
98. Головцова, И.Г. Интегрированные системы менеджмента качества: учебное пособие / И.Г. Головцова, К.М. Туманов, А.Г. Шейкин. - Санкт-Петербург: КУЛЬТ-ИНФОРМ-ПРЕСС, 2019. - 85 с.
99. Горбашко, Е.А. Управление качеством // Е.А. Горбашко. - 3-е изд., пер. и доп. - М.: Изд-во Юрайт, 2016. - 463 с.
100. Гэлбрейт, Дж. Экономические теории и цели общества / Дж. Гэлбрейт. - Москва: Прогресс, 1976. - 408 с.
101. Демиденко, Д.С. Принципы оптимизации стратегического целевого ориентирования регионального развития / С.А. Агарков, Е.В. Никора, Д.С. Демиденко // Экономические науки. - 2015. - № 124. - С. 78-82.
102. Деминг, Э.У. Новая экономика / пер. с англ. Т. Гуреш / Э.У. Деминг. - М.: Эксмо, 2006. - 208 с.
103. Джуран, Дж. Качество в истории цивилизации. Эволюция, тенденции и перспективы управления качеством / Дж. Джуран. - М.: Стандарты и Качество, 2004 г. - 208 с.
104. Джонсон, Р. Системы и руководство (теория систем и руководство системами) / Пер. с англ. / Р. Джонсон, Ф. Каст, Д. Розенцвейг. - М.: Советское радио», 1971. - 648 с.
105. Дрогобыцкий, И.Н. Системный анализ в экономике: учебник / И.Н. Дрогобыцкий. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 424 с.

106. Друкер, П.Ф. Практика менеджмента / П.Ф. Друкер. - Москва; Санкт-Петербург; Киев: Вильямс, 2009. - 400 с.
107. Дюркгейм, Э. О разделении общественного труда. Метод социологии / пер. с фр. и послесловие Л.Б. Гофмана / Э. Дюркгейм. - М.: Наука, 1991. - 576 с.
108. Елькин, Д.В. Специфика оценки качества деятельности аудиторских организаций / Д.В. Елькин // Известия ИГЭА. - 2006. - № 2. - С. 20-22.
109. Ермакова, Е.А. Государственные финансы в финансовой системе России / Е.А. Ермакова // Финансы и кредит. - 2017. - № 3. - С. 35.
110. Ермакова, Е.А. Методология формирования и стратегия развития системы государственного финансового менеджмента в России: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.10 / Ермакова Елена Алексеевна. - Саратов, 2008. - 506 с.
111. Ерохина, Л.И. Проблемы и перспективы функционирования системы внутреннего контроля налогообложения в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта: монография / Л.И. Ерохина [и др.]; под общ. ред. Л.И. Ерохиной. - Москва: Форум, 2012. - 384 с.
112. Жуков, В.Н. Развитие системы внутреннего финансового контроля в транспортных корпорациях с государственным участием: диссертация ... доктора экономических наук: 08.00.10 / Жуков Владимир Николаевич. - Москва, 2018. - 393 с.
113. Жукова, А.Г. Принцип независимости аудиторов / А.Г. Жукова // Мир экономики и права. - 2012. - №11. - С. 56-59.
114. Жукова, А.Г. Институциональная организация профессии бухгалтера и аудитора во Франции и контроль за их деятельностью / А.Г. Жукова // Известия СПбУЭФ. - 2012. - № 6. - С. 99-102.
115. Жукова, А.Г. К вопросу о контроле качества деятельности аудиторских организаций / Экономика России: реальность и вызовы времени:

Всероссийский научно-практический симпозиум молодых ученых и специалистов / А.Г. Жукова. - СПб: Изд-во ИМЦ «НВШ - СПб», 2012. - С. 46-48.

116. Жукова, А.Г. Методические подходы к оценке и контролю качества аудиторских услуг / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова // Известия СПбУЭФ. - 2013. - № 5 (83). - С. 57-64.
117. Жукова, А.Г. Организация бухгалтерской и аудиторской деятельности во Франции/ А.Г. Жукова // Аудиторские ведомости. - 2013. - № 2. - С. 60-67.
118. Жукова, А.Г. Актуальные проблемы формирования качества услуг аудиторских организаций / Наука, образование, практика: проблемы интеграции и поиск оптимальных решений: материалы международной научно-практической конференции/ А.Г. Жукова; под ред. И.Е. Бельских. - Волгоград: Волгоградское научное издательство. - 2013. - С. 61-63.
119. Жукова, А.Г. Идентификация понятия качества услуг аудиторских организаций / Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2012 год: сборник лучших докладов / А.Г. Жукова. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2013. - С. 42-47.
120. Жукова, А.Г. Совершенствование внешнего контроля качества работы аудиторских организаций / Маркетинг и эффективность банковского бизнеса: материалы Международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова; под науч. ред. Н.А. Савинской. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2013. - С. 300-307.
121. Жукова, А.Г. Методические вопросы внешнего контроля качества аудиторских организаций/ А.Г. Жукова // Современные аспекты экономики. - 2013. - № 5 (189). - С. 70-73.

122. Жукова, А.Г. Показатели качества работы аудиторских организаций // Национальные концепции качества: опыт и перспективы европейской интеграции: материалы Четвертой Международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Культ-информ-пресс, 2013. - С. 69-74.
123. Жукова, А.Г. Актуальные проблемы контроля качества работы аудиторских организаций / Национальные концепции качества: опыт и перспективы европейской интеграции: материалы Четвертой Международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова, А.М. Жуков; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Культ-информ-пресс, 2013. - С. 74-79.
124. Жукова, А.Г. Контроль качества работы аудиторских организаций / Развитие Экономики России: Инновационное будущее: научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2012 года / А.Г. Жукова. - СПб: Изд-во ИНФО-ДА, 2013 - С. 82-88.
125. Жукова, А.Г. Теоретические основы построения системы внутреннего контроля качества деятельности организации / А.Г. Жукова, Е.А. Горбашко, Е.В. Морера Боррото // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. - 2017. - № 4, ч. 1 - С. 88-93. - 0,6 п.л./0,3 п.л.
126. Жукова, А.Г. Оценка и обеспечение качества работы аудиторских организаций / А.Г. Жукова, Е.А. Горбашко// Стандарты и качество. - 2014. - № 5 (293) - С. 74-77.
127. Жукова, А.Г. Развитие государственного внутреннего финансового контроля в РФ / Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в 21 веке / научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2013 / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова. - СПб: Изд-во ИНФО-ДА - С. 28-31.

128. Жукова, А.Г. Актуальные вопросы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций / Молодые ученые СПбГЭУ экономике региона; сборник научных трудов по итогам научно-практической конференции молодых ученых СПбГЭУ / А.Г. Жукова. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2014. - С. 18-24.
129. Жукова, А.Г. Порядок описания бюджетной процедуры при осуществлении внутреннего финансового контроля / Национальные концепции качества: обеспечение устойчивого развития экономики: материалы Пятой Международной научно - практической конференции / А.Г. Жукова, А.М. Жуков; под. ред. Е.А Горбашко. - СПб: Культ-информ-пресс, 2014. - С. 91-95.
130. Жукова, А.Г. Алгоритм проведения внутреннего финансового контроля// Национальные концепции качества: обеспечение устойчивого развития экономики: материалы Пятой Международной научно - практической конференции / А.Г. Жукова; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Культ-информ-пресс, 2014. - С. 95-98.
131. Жукова, А.Г. Методические рекомендации для проведения внутреннего финансового контроля бюджетных процедур / А.Г. Жукова, А.М. Жуков, Т.И. Леонова // Финансовое право. - 2014. - № 9. - С. 19-25.
132. Жукова, А.Г. Процессный подход при организации ВФК в органах государственной власти / Эффективные стратегии менеджмента - стратегии успеха: материалы IV международного научно-практического форума, 20-22 ноября 2014 г. / А.Г. Жукова, А.М. Жуков. - Казань: Изд-во «Познание» Институт ЭУиП (г. Казань), 2014. - С. 100-103.
133. Жукова, А.Г. Необходимы постоянные улучшения и инновации в области качества / А.Г. Жукова, Е.А. Горбашко, Н.А. Бурова // Стандарты и качество. - 2014. - № 12 (930). - С. 64-67.
134. Жукова, А.Г. Новые образовательные программы по внутреннему финансовому контролю / Потребность в новых кадрах для

государственной администрации и гражданского общества: политика и экономика. Материалы международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова, А.М. Жуков; отв. ред. Н.В. Бурова, Н.Н. Покровская. - СПб: Нестор-История, 2015. - С.131-135.

135. Жукова, А.Г. Методические основы внутреннего финансового аудита бюджетных процедур / факультетский сборник тезисов докладов по итогам научно-исследовательской деятельности факультета менеджмента за 2014 год «Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке» / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2015. - С. 95-98.
136. Жукова, А.Г. Методические рекомендации для проведения внутреннего финансового аудита бюджетных процедур / Сборник лучших докладов «Россия и Санкт-Петербург: экономика и образование в XXI веке», научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2014 / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2016. - С. 34-37.
137. Жукова А.Г. Процессный подход к организации внутреннего финансового контроля и аудита исполнения бюджетных процедур//Национальные концепции качества: повышение качества в обеспечении конкурентоспособности экономики: сборник материалов Международной научно - практической конференции / А.Г. Жукова, А.М. Жуков; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2015. - С. 85-88.
138. Жукова А.Г. Управление рисками, внутренний контроль и аудит в системе процессов организации / Национальные концепции качества: повышение качества в обеспечении конкурентоспособности экономики: сборник материалов Международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2015. - С. 89-92.

139. Жукова А.Г. Повышение качества аудита государственных программ / Национальные концепции качества: повышение качества в обеспечении конкурентоспособности экономики: сборник материалов Международной научно - практической конференции / А.Г. Жукова, К.Я. Серкова; под. ред. д.э.н. проф. Е.А. Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2015. - С. 92-95.
140. Жукова А.Г. Мировые модели и стандарты управления государственными программами: концепция нового государственного управления / А.Г. Жукова, К.Я. Серкова // Налоги. - 2015. - № 6. - С. 19-23.
141. Жукова, А.Г. Развитие внутреннего финансового контроля при выполнении бюджетных процедур в исполнительных органах государственной власти на основе процессного подхода / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. - 2016. - № 4. - С. 43-48.
142. Жукова А.Г. Внутренний контроль государственных закупок / Национальные концепции качества: повышение качества жизни: сборник материалов Международной научно - практической конференции / А.Г. Жукова; под. ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2016. - С. 95-97.
143. Жукова А.Г. Внутренний контроль государственных закупок при реализации государственных программ / Сборник докладов по результатам научной сессии профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам научно-исследовательской деятельности факультета менеджмента за 2015 год / А.Г. Жукова, К.Я. Серкова. - Изд. «СПбГЭУ», 2017. - С. 92-93.
144. Жукова, А.Г. ВФК в Санкт-Петербурге - От рутины к эффективности / А.Г. Жукова, К.Я. Серкова // Финконтроль. - 2017. - № 02. - С. 13-19.

145. Жукова, А.Г. Современные проблемы и пути развития контроля качества деятельности аудиторских организаций / А.Г. Жукова, Е.А. Горбашко, Е.В. Морера Боррото // Журнал правовых и экономических исследований. - 2017. - № 2. - С. 155-160.
146. Жукова, А.Г. Совершенствование управления публичными финансами / А.Г. Жукова, А.А. Толстиков // Финансовое право. - 2017. - №10. - С. 8-12.
147. Жукова, А.Г. Опыт повышения эффективности и качества процедуры согласования заключения государственных контрактов с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем) в Санкт-Петербурге / А.Г. Жукова, В.В. Фрунзе // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. - 2017. - № 9, ч. 6. - С. 40-44.
148. Жукова А.Г. Анализ рынка научно-исследовательских работ Санкт-Петербурга / Эффективные системы менеджмента: качество, инновации, образование: материалы VII Международного научно-практического форума, 28 февраля-01 марта 2018 г. / А.Г. Жукова, М.Е. Адамова; под ред. И.И. Антоновой. - Казань: Изд-во «Познание» Казанского инновационного университета имени В.Г. Тимирязова (ИЭУП), 2018. - 423 с. - С. 166-170.
149. Жукова, А.Г. Применение риск-ориентированный подхода как инструмента менеджмента качества закупочной деятельности государственных учреждений / А.Г. Жукова, Л.А. Кучерова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. - 2018. - № 3, ч. 1. - С. 29-33.
150. Жукова А.Г. Международный опыт применения принципов проектного управления для обеспечения качества государственных услуг / Национальные концепции качества: государственная и общественная защита прав потребителей: сборник материалов Международной научно

- практической конференции / А.Г. Жукова, М.Е. Адамова; под. ред. Е.А Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2018. - С. 297-299.
151. Жукова А.Г. Обеспечение оптимального качества питьевой воды Санкт-Петербурга на основе использования метода имитационного математического моделирования процесса ее очистки (тезисы доклада) / в сборнике материалов международной научно-практической конференции / А.Г. Жукова, Е.В. Васильева, Л.В. Виноградов; под ред. Е.А. Горбашко. - СПб: Изд-во Культ-информ-пресс, 2018. - С. 209-212.
152. Жукова, А.Г. Формы и методы оценки качества деятельности организаций сектора Государственного управления. / А.Г. Жукова // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. - 2019. - № 1 (115). - С. 61-68.
153. Жукова, А.Г. Обеспечение качества финансового менеджмента путем автоматизации процессов программно-целевой и проектной деятельности / Адамова М.Е., Жукова А.Г. // Вестник Алтайской академии экономики и права. - 2019. - № 6 (часть 1). - С. 5-10.
154. Жукова, А.Г. Генезис системы оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного управления / А.Г. Жукова // Вестник Алтайской академии экономики и права. - 2019. - № 6 (часть 2). - С. 23-30.
155. Жукова А.Г. Нормативно-правовые основы качества внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита / А.Г. Жукова // Наука и бизнес: пути развития. - 2019. - № 6 (96). - С. 143-149.
156. Жукова, А.Г. Организационно-методические основы контроля качества деятельности аудиторских организаций: научное издание / А.Г. Жукова. - СПб: Культ-информ-пресс, - 2014. - 180 с.
157. Жукова, А.Г. Совершенствование системы управления высшим учебным заведением для повышения качества подготовки специалистов /

- И.Я. Блехцин, А.Н. Петров, А.Г. Жукова; под ред. А.Н. Петрова. - СПб: СПбГЭУ, 2018. - 102 с.
158. Жукова, А.Г. Управление качеством: практикум / Е.А. Горбашко, В.В. Бузырев, Т.И. Леонова, Л.Е. Скрипко, К.М. Туманов, С.К. Розанова, Т.Г. Стефанова, Н.Ю. Четыркина, А.А. Бонюшко, А.А. Семченко, А.Г. Жукова, А.Ю. Кособоков. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2014. - 47 с.
159. Жукова, А.Г. Статистические методы в управлении процессами: учебное пособие / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова. - Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2014. - 91 с.
160. Жукова, А.Г. Статистические методы в управлении качеством: учебное пособие / А.Г. Жукова, Т.И. Леонова, Л.В. Виноградов. - СПб: Изд-во СПбГЭУ, 2016. - 71 с.
161. Жукова, А.Г. Использование математического моделирования при создании систем менеджмента качества: учебное пособие / А.Г. Жукова, Л.В. Виноградов, Т.И. Леонова. - Санкт-Петербург: Изд-во СПбГЭУ, 2017. - 72 с.
162. Злобина, Н.В. От менеджмента качества к качеству менеджмента / В.В. Тен, Н.В. Злобина, А.Ю. Сизикин // Вестник Тамбовского государственного технического университета. - 2014. - Т. 20. - № 3. - С. 594-598.
163. Зубарев, А.Е. Имплементация методологии качества в стратегию социально-экономического развития крупного города / А.Е. Зубарев, Е.А. Петрова // Ученые заметки ТОГУ. - 2016. - Т. 7. № 4-1. - С. 644-649.
164. Имаи, М. Кайдзен. Ключ к успеху японских компаний / М. Имаи. - М.: Альпина Паблишер, 2019. - 274 с.
165. Исикава, К. Японские методы управления качеством / К. Исикава. - М.: «Экономика», 1988. - 199 с.

166. Камынина, Н.Р. Теория многомерной оценки качества сложного социально-экономического объекта/ Н.Р. Камынина // Наука и бизнес: пути развития. - 2019. - № 1 (91). - С. 113-119.
167. Касьянова, С.А. Аудит: учеб. пособие / С.А. Касьянова, Н.В. Климова. - М.: Вузовский учебник, 2011. - 176 с.
168. Квейд, Э. Анализ сложных систем: монография / Э. Квейд. - М.: Советское радио, 1969. - 512 с.
169. Кейнс, Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. - М.: Гелиос АРВ, 2017. - 352 с.
170. Клиланд, Д. Системный анализ и целевое управление: монография / Д. Клиланд, В. Кинг. - М.: Советское радио, 1974. - 280 с.
171. Климанов, В.В. Повышение эффективности управления общественными финансами: новая программа действий органов власти / Климанов В.В. // Бюджет, 2014. - № 3. - С. 33.
172. Климанов, В.В. Разграничение полномочий и межбюджетные отношения в системе государственного управления / В.В. Климанов, К.В. Будаева, З.И. Егоршева, Д.А. Еремина, Н.И. Кузнецов, А.А. Михайлова, А.И. Сафина, И.С. Шимица, В.А. Яговкина // Общественные финансы. - 2017. - № 34. - С. 8-216.
173. Ковалев, В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика: науч. изд. / В.В. Ковалев. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2007. - 1024 с.
174. Конти, Т. Качество. Упущенная возможность? / Т. Конти. - М.: Стандарты и качество, 2007. - 216 с.
175. Кочерин, Е.А. Основы государственного и управленческого контроля: монография / Е.А. Кочерин. - Москва: Филинь, 2000. - 384 с.
176. Кросби, Ф.Б. Качество и я. Жизнь бизнесмена в Америке / Ф.Б. Кросби. - М.: Стандарты и качество, 2003. - 264 с.

177. Лабынцев, Н.Т. Стандарт «Внутрифирменный контроль качества аудита»: процедуры, методика, рабочие документы / Н.Т. Лабынцев, Е.Г. Богров // Аудиторские ведомости. - 2007. - № 6. - С. 26-41.
178. Лавров, А.М. Развитие методологии и практики оценки качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета / Бычков С.С., Кокарев А.И., Лавров А.М. // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. - 2018. - № 1 (41). - С. 9-25.
179. Лавров, А.М. Реформа учреждений бюджетной сферы: предварительные итоги и новые вызовы / А.Г. Бирюков, Д.А. Домбровский, Е.Е. Комаровская, А.М. Лавров, А.С. Маркитантова, Т.В. Саакян, А.В. Цветкова, О.К. Ястребова. - М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2017. - 99 с.
180. Лapidус, В.А. Проектирование систем управления качеством в вертикально интегрированных структурах / В.А. Лapidус, М.Е. Серов // Стандарты и качество. - 2017. - № 10. - С. 92-96.
181. Левин, К. Теория поля в социальных науках / К. Левин. - М.: Академический проект, 2019. - 313 с.
182. Левшина В.В. Инструменты управления качеством как механизм инновационного управления организацией / Е.Н. Савчик, И.А. Манакова, В.В. Левшина // Экономика и предпринимательство. - 2017. - № 8-1 (85). - С. 700-704.
183. Леонова Т.И. Квалиметрическая оценка эффективности управления предприятием при модернизации: монография / Я.Г. Бучаев, М.М. Гаджиев, Т.И. Леонова, Э.Э. Мамедов, Е.А. Яковлева. - Махачкала: изд. ИП Овчинников М.А. (Типография Алеф), 2018. - С. 188.
184. Лист, Ф. Национальная система политической экономии / Ф. Лист. - М.: Социум, 2017. - 451 с.

185. Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления: производственное издание / Э. Майер. - Москва: Финансы и статистика, 1993. - 96 с.
186. Маслова, Т.С. Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: учеб. пособие / Т.С. Маслова; под ред. Е.А. Мизиковского. - М.: Магистр, 2011. - 336 с.
187. Международный стандарт INTOSAI-GOV 9100 «Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.roskazna.ru/upload/iblock/27a/issai-9100_rekomendatsii-po-standartam-vk-v-gossektore_rus.pdf (дата обращения 15.08.2019)
188. Месарович, М. Теория иерархических многоуровневых систем: монография / М. Месарович [и др.]. - Москва: Мир, 1973. - 344 с.
189. Мельник, М.В. Ревизия и контроль: учеб. пособие / М.В. Мельник [и др.]; под ред. проф. М.В. Мельник. - Москва: ФБК-Пресс, 2003. - 520 с.
190. Мефодьева, Ю.В. Формирование системы оценки эффективности и результативности государственных расходов / Ю.В. Мефодьева // Государственное управление. - 2011. - № 29. - С. 15-18.
191. Миллер, А.Е. Маркетинг-контроллинг: институционально-инструментальный подход / А.Е. Миллер // Проблемы современной экономики. - 2015. - № 4 (56). - С. 294-297.
192. Милль, Дж. С. Основы политической экономии I / пер. с англ.; под общ. ред. А.Г. Милейковского / Дж. С. Милль. - М.: ПРОГРЕСС, 1980. - 494 с.
193. Миляков, Н.В. Финансы: учебник / Н.В. Миляков. - 2-е изд. - Москва: ИНФРА-М, 2004. - 544 с.
194. Минько, Э.В. Организация коммерческой деятельности промышленного предприятия: учеб. пособие. / А.Э. Минько, Э.В. Минько. - М.: Издательство «Финансы и статистика», 2010. - 609 с.

195. Негойцэ, К. Применение теории систем к проблемам управления: монография / К. Негойцэ. - Москва: Мир, 1981. - 184 с.
196. Никандрова, Л.К. Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов [Текст]: теория, методология, практика: диссертация... доктора экономических наук: 08.00.12 / Никандрова Лариса Константиновна. - Москва, 2011. - 325 с.
197. Никитина, Н.В., Янов, В.В. Корпоративные финансы: учебное пособие / Н.В. Никитина, В.В. Янов. - 2-е изд., стереотип. - Москва: КНОРУС, 2014. - 512 с.
198. Новая философская энциклопедия: в 4 т. / Институт философии Российской академии наук. - 2-е изд., испр. и допол. - М.: Мысль, 2010. - Т. 3. - 692 с.
199. Норт, Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт.; пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. - М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. - 180 с.
200. Обущенко, Т.Н. Финансы строительства: учеб. пособие / Т.Н. Обущенко. - М.: Форум, 2010. - 560 с.
201. Окрепилов, В.В. Управление качеством: учебное пособие / В.В. Окрепилов, В.В. Глухов, С.Н. Кузьмина, М.М. Радкевич, В.Л. Расковалов, А.В. Черникова, Т.С. Лебедева. - Санкт-Петербург: Политех-Пресс, 2019. - 231 с.
202. Оптнер, С.Л. Системный анализ для решения деловых и промышленных проблем / С.Л. Оптнер. - Москва: Советское радио, 1969. - 216 с.
203. Официальный портал госпрограмм РФ [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://programs.gov.ru/> (дата обращения 21.08.2019)
204. Официальный сайт PEFA [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://pefa.org/> (дата обращения 15.08.2019).

205. Парсонс, Т. Система современных обществ / пер. с англ. Л.А. Седова и А.Д. Ковалева; под ред. М.С. Ковалевой / Т. Парсонс. - М.: Аспект Пресс, 1998. - 270 с.
206. Перегудов, Ф.И. Введение в системный анализ: учеб. пособие / Ф.И. Перегудов, Ф.П. Тарасенко. - Москва: Высшая школа, 1989. - 368 с.
207. Перфильев, С.В. Целевое управление региональным развитием: монография / И.Н. Логинов, О.Ю. Горбова, О.И. Дудукина. - Рязань: РГРТУ, 2013. - 127 с.
208. Перфильев, С.В. Программно-целевое управление региональным развитием: монография / С.В. Перфильев, О.И. Дудукина, О.Ю. Горбова, И.Н. Логинов. - Рязань: РГРТУ, 2013. - 127 с.
209. Пигу, А.С. Экономическая теория благосостояния. Т.1-2 / А.С. Пигу. - М.: Прогресс, 1985 (сер. «Экономическая мысль Запада»).
210. Пикулькин, А.В. Экономика муниципального сектора / А.В. Пикулькин, Ю.М. Дурдыев, Л.Л. Святышева, А.Г. Кудрявцева, В.В. Кузнецов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 464 с.
211. Пикулькин, А.В. Система государственного управления: учебник / А.В. Пикулькин. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 640 с.
212. Пискунов, В.А. К вопросу о стратегическом контроле расходов коммерческой организации / Проблемы развития предприятий: теория и практика: материалы 14-й Междунар. науч.-практ. конф. Россия, г. Самара, 12-13 нояб. 2015 г. / В.А. Маняева, В.А. Пискунов. - Самара: Самарский государственный экономический университет, 2015. - С. 78.
213. Пожидаева, Т.А. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / Т.А. Пожидаева. - Москва: КНОРУС, 2007. - 320 с.
214. Пронина, Л.И. Государственные и муниципальные финансы / Л.И. Пронина. - 2 изд. пер. и доп. - М.: Научная библиотека, 2014. - 255 с.

215. Разумовская, Е.А. Теоретические вопросы эффективного использования финансовых ресурсов корпоративного сектора / Е.А. Разумовская, Н.С. Богачева // In Situ. - 2015. - № 1. - С. 56-59.
216. Райзберг, Б.А. Целевые программы в системе государственного управления экономикой: монография / Б.А. Райзберг. - 2-е изд., испр. - М.: ИНФРА-М, 2016. - 268 с.
217. Расширенная коллегия Министерства финансов Российской Федерации: Доклад об основных направлениях повышения эффективности бюджетных расходов в субъектах Российской Федерации, 2016 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/04/main/doklad_RK_bud_ras_sub_200416.pdf. (дата обращения 20.08.2019).
218. Родионова, В.М. Финансы: монография / В.М. Родионова [и др.]; под ред. проф. В.М. Родионовой. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 432 с.
219. Салимова Т.А. Менеджмент качества в условиях перехода к индустрии 4.0 / Т.А. Салимова, Н.Ш. Ватолкина / Стандарты и качество. - 2018. - № 6. - С. 58-62.
220. Самуэльсон, П.А. Экономика / П.А. Самуэльсон, В.Д. Нордхауз. - М.: Вильямс, 2015. - 1360 с.
221. Санатова, Е.И. Системный подход в управлении предприятием / Материалы VIII Международной студенческой научной конференции «Студенческий научный форум» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://scienceforum.ru/2016/article/2016028015>. (дата обращения: 20.08.2019).
222. Селиванов, А.С. Математическое моделирование водопроводных сетей как цепей с регулируемыми параметрами / А.С. Селиванов, Р.И. Аюкаев // Вода и экология: проблемы и решения, 2005. - № 4 (25). - С. 43-47.

223. Серебрякова, Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: монография / Т.Ю. Серебрякова. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 328 с.
224. Сидоренко, В.В. Программный бюджет: лучшая практика / А.А. Беленчук, Л.А. Ерошкина, С.Е. Прокофьева, В.В. Сидоренко // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. - 2013. - № 1. - С. 6.
225. Силуанов, А.Г. Задачи финансовой политики российской федерации на среднесрочную перспективу / Силуанов А.Г. // Вестник Финансового университета. - 2017. - Т. 21. № 3 (99). - С. 50-56.
226. Стиглиц, Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. - М.: Изд-во. МГУ: ИНФРА-М, 1997. - 720 с.
227. Стогдилл, Р. Лидерство и структура управления персоналом / Р. Стогдилл. - М.: Норд-Вест, 2000. - 224 с.
228. Суйц, В.П. Внутрипроизводственный контроль: монография / В.П. Суйц. - М.: Финансы и статистика, 1987. - 128 с.
229. Сысоева, Е.Ф. Структура капитала и финансовая устойчивость организации: практический аспект / Е.Ф. Сысоева // Финансы и кредит. - 2007. - № 22. - С. 24-29.
230. Тагути, Г. Оптимальное проектирование как техника качества / Г. Тагути, М. Фадке // Методы менеджмента качества. - 2003. - № 9. - С. 27-35.
231. Тарасова, М.В. Аналитические процедуры в аудите (Теоретический и методический аспекты): диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Тарасова Марина Викторовна. - Иркутск, 2005. - 249 с.
232. Тейлор Ф. Менеджмент / Ф. Тейлор. - М.: Издательство журнала «Контроллинг», 1992. - С. 124-136.
233. Токвиль А. Старый порядок и революция / А. Токвиль. - СПб: Алетейя, 2008. - 151 с.

234. Токун, Д.М. Система внутрифирменного финансового контроля в организации телекоммуникационной отрасли: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / Токун Дмитрий Михайлович. - Москва, 2009. - 195 с.
235. Файоль, А. Общее и промышленное управление / А. Файоль - М.: Центральный институт труда, 1923. - 122 с.
236. Фейгенбаум, А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум - М.: Экономика, 1986. - 471 с.
237. Фридман, А.М. Финансы организации (предприятия): учебник / А.М. Фридман. - 2-е изд. - Москва: Дашков и Ко, 2013. - 488 с.
238. Ходачек, А.М. Состояние бюджетной и налоговой политики субъектов северо-запада России / Сборник научных статей: Россия и Германия: экономика регионов после санкций / А.М. Ходачек; под ред. Л.П. Совершаевой. - Санкт-Петербург, 2015. - С. 218-225.
239. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
240. Худякова, А.С. Формирование системы обеспечения качества аудита в российских аудиторских организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Худякова Анна Сергеевна. - Волгоград, 2009. - 228 с.
241. Чернецов, С.А. Финансы: учеб. пособие / С.А. Чернецов. - М.: Магистр, 2011. - 576 с.
242. Черняк, Ю.И. Анализ и синтез систем в экономике: монография / Ю.И. Черняк. - Москва: Экономика, 1970. - 152 с.
243. Черняк, Ю.И. Системный анализ в управлении экономикой: монография / Ю.И. Черняк. - Москва: Экономика, 1975. - 192 с.
244. Шишов, В.А. Финансовый менеджмент в государственном секторе / В.В. Михеев, В.А. Шишов // Бюджет. - Март 2010. - С. 79-83.

245. Шуляк, П.Н. Финансы: учеб. для бакалавров / П.Н. Шуляк [и др.]; под ред. проф. П.Н. Шуляка. - М.: Дашков и Ко, 2013. - 384 с.
246. Щукин, О.С. Стандарты управления качеством для устойчивого развития административно-территориальных образований / А.В. Гугелев, А.А. Семченко, О.С. Щукин / Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. - 2018. - № 4. - С. 118-124.
247. Якимова, В.А. Методика контроля качества выполнения аудиторского задания на основе оценки аудиторских доказательств / В.А. Якимова // Управление экономическими системами, 2012 [Электронный журнал]. - № 48 (12). - режим доступа: <http://www.uecs.ru/finansi-i-kredit/item/1861-2012-12-24-07-05-07> (дата обращения 21.08.2019).
248. Якобсон, Л.И. Государственный сектор рыночной экономики // Л.И. Якобсон. - М.: ГУ ВШЭ, 2000. - 365 с.
249. Янг, С. Системное управление организацией: монография / С. Янг. - Москва: Советское радио, 1972. - 456 с.
250. Яшин, Н.С. Методические подходы к оценке результативности системы управления качеством / Григорян Е.С., Яшин Н.С. // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. - 2018. - № 1 (70). - С. 24-27.
251. Abrahamson, M. The Profession in Organization / M. Abrahamson. - Chicago: Chicago University Press, 1967. - 57 p.
252. Blake, R., Mouton, J. The Managerial Grid: The Key to Leadership Excellence / R. Blake, J. Mouton // Houston, TX: Gulf Publishing Company, 1964. - 244 p.
253. Blinder, A. Economics: principles and policy / William J. Baumol, Alan S. Blinder // Harcourt Brace Jovanovich, 1991. - 912 p.

254. Clark, John Bates. Essentials of Economic Theory: As Applied to Modern Problems of Industry and Public Policy (Classic Reprint) / John Bates Clark // Forgotten Books, 2017. - 588 p.
255. Hannan, M.T. Structural Inertia and Organizational Change / M.T. Hannan, J. Freeman // American Sociological Review. - 1984. - Vol. 49. № 2. - P. 149-164.
256. Hart, O. The Proper Scope of Government: Theory and an Application to Prisons / O. Hart, A. Shleifer, R.W. Vishny // Quarterly Journal of Economics. - 1997. - 112 (4). - P. 1127-1161.
257. Hersey, P., Blanchard, K. So you want to know your leadership style / P. Hersey, K.H. Blanchard // Training and Development (2). - 1974. - P. 1-15.
258. House R.J. A path-goal theory of leadership effectiveness/ R.J. House // Administrative Science Quarterly. - 1971. - № 16 (3). - P. 321-338.
259. Khan, A. Financial Management Theory in the Public Sector / A. Khan, W. Hildreth. - Bartley Praeger, 2004 - 284 p.
260. Likert, R. New Patterns of Management / Rensis Likert. - Garland Science, 1987. - 279 p.
261. Mann, R. A review of the relationships between personality and performance in small groups / Richard D. Mann // Michigan: Psychological Bulletin. - VOL. 56, No. 4. - July 1959. - P. 241-270.
262. Millerson, G. The Qualifying Associations: a Study in professionalization / G. Millerson. - London: Routledge&Kegan Paul., 1964. - 306 p.
263. MIS Training Institute [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://emea.misti.com/internal-audit/> (дата обращения 13.06.2019).
264. Modigliani, F. Life-cycle, individual thrift, and the wealth of nations / F. Modigliani // American Economic Review. - 1986. - Vol. 76, no. 3. - P. 297-313.
265. Rabin, J. Encyclopedia of Public Administration and Public Policy / Jack Rabin. - Marcel Dekker, Inc., 2003. - 1273 p.

266. Saaty, Thomas L. Relative Measurement and its Generalization in Decision Making: Why Pairwise Comparisons are Central in Mathematics for the Measurement of Intangible Factors - The Analytic Hierarchy/Network Process // RACSAM (Review of the Royal Spanish Academy of Sciences, Series A, Mathematics): journal. - 2008. - June (vol. 102, no. 2). - P. 251-318.
267. Schetter, K. Prufung der Jahresabschlussprufung: Ein Beitrag zur Theorie der Prufung / K. Schetter. - Wisbaden: Gabler, 1976. - 316 p.
268. Schmidt, G. Max Webers Beitrag zur empirischen Industrieforschung / G. Schmidt // KZfSS. - 32. - 1980. - S. 76-92.
269. Schrors, W. Der Abschlussprufen als externer zur Problematik einer Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprufer / W. Schrors. - Koln, 1977. - 208 p.
270. Seyfarth, C. Gesellschaftliche Rationalisierung und die Entwicklung der Intellektuellenschichten. Zur Weiterfuehrung eines zentralen Themas Max Webers, - In: Max Weber und die Rationalisierung des sozialen Handelns / Hrsg. von W. M. Sprondel und C Seyfarth / C. Seyfarth. - Stuttgart. - 1981. - P. 189-223.
271. Shewhart W. Economic control of quality of manufactured product / W. Shewhart. - D. Van Nostrand Company, 1931. - 501 p.
272. Sprondel, W.M. Sozialer Wandel, Ideen und Interessen: Systematisierungen in Max Webers Protestantischer Ethik, in: SEYFARTH, C. / Sprondel, W.M. (Hg.) // Seminar: Religion und gesellschaftliche Entwicklung, Frankf./M. - 1973. - 206-224 p.
273. Visser, C.B., The management of public finance: a practical guide / Visser C.B., Erasmus P.W. - Cape Town, 2002. - 392 p.
274. Wagner A. Three Extracts on Public Finance (Nature of the Fiscal Economy) / A. Wagner; eds. by R.A. Musgrave and A.R. Peacock // Classics in The Theory of Public Finance. - London: Macmillan, 1958. - P. 1-15.

Приложение А

Показатели качества результатов финансового менеджмента организаций сферы государственного управления

I. ПОКАЗАТЕЛИ КАЧЕСТВА УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ БЮДЖЕТА

1. Показатели качества управления расходами бюджета на обеспечение выполнения функций казенных учреждений (за исключением расходов на возмещение вреда)

1.1. Объем неправомерно использованных бюджетных средств, в том числе нецелевое использование бюджетных средств.

1.2. Количество нарушений правил планирования закупок.

1.3. Количество нарушений требований к формированию и представлению документов, необходимых для планирования и исполнения бюджета.

1.4. Количество нарушений порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет.

1.5. Количество нарушений порядка принятия бюджетных обязательств на закупку товаров, работ и услуг.

1.6. Количество нарушений сроков доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств бюджета.

1.7. Объем востребованных бюджетных ассигнований.

1.8. Количество внесенных положительных изменений в сводную бюджетную роспись.

1.9. Количество принятых Минфином России обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

1.10. Сумма погрешности кассового планирования.

1.11. Равномерность кассовых расходов бюджета.

1.12. Объем неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований.

1.13. Объем принятых бюджетных обязательств.

1.14. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.

2. Показатели качества управления расходами бюджета на социальное обеспечение и иные выплаты населению

2.1. Объем неправомерно использованных бюджетных средств, в том числе нецелевое использование бюджетных средств.

2.2. Количество нарушений правил планирования закупок.

2.3. Количество нарушений требований к формированию и представлению документов, необходимых для планирования и исполнения бюджета.

2.4. Количество нарушений порядка принятия бюджетных обязательств на закупку товаров, работ и услуг бюджета.

2.5. Количество нарушений сроков доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств бюджета.

2.6. Объем востребованных бюджетных ассигнований.

2.7. Количество внесенных положительных изменений в сводную бюджетную роспись.

2.8. Количество принятых Минфином России обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

2.9. Сумма погрешности кассового планирования.

2.10. Равномерность кассовых расходов бюджета.

2.11. Объем неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований.

2.12. Объем принятых бюджетных обязательств.

2.13. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.

3. Показатели качества управления расходами бюджета на капитальные вложения в объекты государственной собственности

3.1. Объем неправомерно использованных бюджетных средств, в том числе нецелевое использование бюджетных средств.

3.2. Количество нарушений правил планирования закупок.

3.3. Количество нарушений требований к формированию и представлению документов, необходимых для планирования и исполнения бюджета.

3.4. Количество нарушений правил, условий предоставления бюджетных инвестиций, субсидий.

3.5. Количество нарушений порядка принятия бюджетных обязательств.

3.6. Количество нарушений сроков доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств.

3.7. Объем востребованных бюджетных ассигнований.

3.8. Количество внесенных положительных изменений в сводную бюджетную роспись.

3.9. Количество принятых Минфином России обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

3.10. Сумма погрешности кассового планирования.

3.11. Равномерность кассовых расходов бюджета.

3.12. Объем неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований.

3.13. Объем принятых бюджетных обязательств.

3.14. Объем незавершенного строительства.

3.15. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.

4. Показатели качества управления расходов бюджета на предоставление межбюджетных трансфертов

4.1. Количество нарушений условий предоставления межбюджетных трансфертов.

4.2. Количество нарушений требований к формированию и представлению документов, необходимых для планирования и исполнения бюджета.

4.3. Количество нарушений правил формирования, предоставления и распределения субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации.

4.4. Объем востребованных бюджетных ассигнований.

4.5. Количество внесенных положительных изменений в сводную бюджетную роспись

4.6. Количество принятых Минфином России обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

4.7. Сумма погрешности кассового планирования.

4.8. Объем неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований.

4.9. Количество подготовленных и внесенных правовых актов и документов, обеспечивающих предоставление и использование межбюджетных трансфертов.

4.10. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.

5. Показатели качества управления расходами бюджета на предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности или приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность) (далее - субсидий юридическим лицам)

5.1. Объем неправомерно использованных бюджетных средств, в том числе нецелевое использование бюджетных средств.

5.2. Количество нарушений правил, условий предоставления субсидий.

5.3. Количество нарушений порядка формирования и (или) финансового обеспечения государственного задания.

5.4. Объем невыполненных государственных заданий учреждениями, подведомственными главному администратору.

5.5. Объем востребованных бюджетных ассигнований.

5.6. Количество внесенных положительных изменений в сводную бюджетную роспись.

5.7. Количество принятых Минфином России обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

5.8. Сумма погрешности кассового планирования.

5.9. Равномерность предоставления субсидий федеральным бюджетным и автономным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ).

5.10. Доля неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований.

5.11. Равномерность предоставления субсидий юридическим лицам.

5.12. Количество правовых актов, обеспечивающих проведение мониторинга деятельности или качества финансового менеджмента бюджетных и автономных учреждений (БАУ).

5.13. Количество подготовленных и внесенных правовых актов и документов, обеспечивающих предоставление средств из федерального бюджета юридическим лицам.

5.14. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.

5.15. Объем расходов на предоставление субсидий подведомственным ГАБС государственным учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ).

5.16. Объем расходов на предоставление субсидий подведомственным ГАБС государственным учреждениям на иные цели.

5.17. Количество правовых актов в правовой базе ГАБС по порядку формирования и финансового обеспечения выполнения государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ).

6. Показатели качества управления расходами бюджета на исполнение судебных актов

6.1. Количество судебных актов Российской Федерации и мировых соглашений по возмещению вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) главного администратора либо его должностных лиц.

6.2. Количество подготовленных обоснований бюджетных ассигнований.

6.3. Сумма по искам о возмещении ущерба (в денежном выражении).

6.4. Количество исков о возмещении ущерба (в количественном выражении).

6.5. Сумма по искам о взыскании задолженности (в денежном выражении).

6.6. Количество исков о взыскании задолженности (в количественном выражении).

6.7. Сумма по искам по денежным обязательствам получателей средств федерального бюджета (в денежном выражении).

6.8. Количество исков по денежным обязательствам получателей средств федерального бюджета (в количественном выражении).

6.9. Количество приостановленных операций по расходованию средств на лицевых счетах подведомственных главному администратору получателей средств федерального бюджета в связи с нарушением процедур исполнения судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства федерального бюджета по обязательствам федеральных казенных учреждений.

II. ПОКАЗАТЕЛИ КАЧЕСТВА УПРАВЛЕНИЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТА

1. Объем просроченной дебиторской задолженностью по платежам в бюджет.
2. Объем поступлений доходов.
3. Объем возвратов (возмещений) из федерального бюджета излишне уплаченных (взысканных) сумм.
4. Объем уточненных невыясненных поступлений.
5. Объем доходов (платежей), ошибочно принятых к зачету в федеральный бюджет.

III. ПОКАЗАТЕЛИ КАЧЕСТВА ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ БЮДЖЕТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1. Сумма искажений показателей бюджетной отчетности.
2. Количество нарушений порядка формирования и представления сводной, консолидированной бюджетной отчетности.
3. Количество нарушений порядка проведения инвентаризации активов и обязательств.
4. Количество исполненных предписаний Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства.
5. Количество подведомственных главному администратору участников бюджетного процесса, в отношении отчетности которых проводилась камеральная проверка главным администратором.

IV. ПОКАЗАТЕЛИ КАЧЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

1. Количество документов внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (далее – ВФК и ВФА) не соответствующих требованиям, установленным по результатам проведения Федеральным казначейством анализа осуществления главными администраторами

внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в отчетном периоде (в соответствии со статьей 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации).

2. Количество сведений о ВФК и ВФА, представленных с нарушением сроков.

3. Количество административных правонарушения в сфере бюджетного законодательства и законодательства о контрактной системе в сфере закупок, совершенных должностными лицами ГРБС и подведомственных ему государственных учреждений.

V. ПОКАЗАТЕЛИ КАЧЕСТВА УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ

1. Объем недостачи и хищения государственной собственности.

2. Количество нарушений при управлении и распоряжении государственной собственностью.

3. Объем расходов на содержание недвижимого имущества, находящегося в оперативном управлении.

4. Объем доходов от перечисления арендаторами арендной платы в отчетном периоде (в части недвижимого имущества, переданного в аренду).

VI. ПОКАЗАТЕЛИ ПРОЗРАЧНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ

1. Возможность быстрого доступа общественности к бюджетно-налоговой информации.

Приложение Б

Показатели качества организационно-правовых структур органов исполнительной власти и организаций сектора государственного управления

1. Показатели качества оказания услуг

1.1. Уровень качества государственных (муниципальных) услуг, который характеризует своевременность и оперативность предоставления, соответствие стандартам по оказанию услуги, административному регламенту и запросу заявителя.

1.2. Уровень доступности государственных (муниципальных) услуг, который учитывает такие аспекты, как комфортность при ожидании и получении услуги, простой, открытый и прозрачный характер процесса оказания услуги и ее эффективность.

1.3. Уровень проявляемого потребителем услуги доверия к органу, оказывающему услугу.

1.4. Степень соответствия запланированному уровню затрат и эффективности использования средств бюджета на оказание услуг.

1.5. Соотношение количества жалоб потребителей услуг к общему числу обращений граждан.

2. Показатели исполнения госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий

2.1. Степень достижения целевых показателей госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий.

2.2. Эффективность реализации отдельных мероприятий госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий за отчетный год.

2.3. Степень соответствия запланированному объему мероприятий госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий.

2.4. Соблюдение сроков исполнения мероприятий госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий.

2.5. Степень соответствия запланированному уровню затрат и эффективности использования средств бюджета на реализацию госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий.

2.6. Количество выявленных нарушений при выполнении мероприятий госпрограмм, национальных проектов, майских указов, государственных заданий за отчетный год.

Приложение В

Карта уровней зрелости системы управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК)

Таблица В.1 - Карта уровней зрелости системы управления рисками и внутреннего контроля (СУР и ВК)

№ п/п	Характеристики	Уровень зрелости внутреннего контроля			
		Начальный	Развивающийся	Стабильный (управляемый)	Оптимизируемый
1. Формализация бюджетных процедур и контрольных мероприятий					
1.	Уровень регламентации внутреннего контроля	Внутренний контроль не регламентирован.	Регламенты приняты, но требуют частичной доработки. Карты и журналы внутреннего контроля актуальны частично.	Существует полный пакет документов по внутреннему контролю, соответствующих нормативным правовым актам (регламент, анализ бюджетных процедур, карты внутреннего контроля, журнал внутреннего контроля)	Существует полный пакет документов по ВК, соответствующих нормативным правовым актам (регламент, анализ бюджетных процедур, карты внутреннего контроля, журнал внутреннего контроля). Имеется механизм пересмотра и адаптации регламентов.
2.	Уровень формализации бюджетных процедур	Цели бюджетных процедур не определены. Риски не выявлены.	Определены общие цели бюджетных процедур. Сделан частичный анализ бюджетных процедур (самых рисковых)	Определены общие цели бюджетных процедур. Определены критические точки всех бюджетных процедур. Оценены риски. Назначены контрольные действия	Проведена декомпозиция целей (соответствие операционным целям, целям соответствия и отчетности)
3.	Распределение полномочий и ответственности за бюджетные процедуры и формализация	Отсутствует регламентация полномочий и ответственности между участниками бюджетных	Полномочия и ответственность закреплены за руководителем администратора в регламенте внутреннего	Распределение полномочий сделано в виде матрицы «Распределение полномочий по контролю». Также	Распределение полномочий сделано в виде матрицы «Распределение полномочий по контролю». Также ответственность закреплена в должностных инструкциях

Продолжение таблицы В.1

	контрольных действий	процедур. Внутренние контрольные действия не регламентированы.	контроля. Внутренние контрольные процедуры формализованы и закреплены регламентом	ответственность закреплена в должностных инструкциях ответственных работников.	ответственных работников. Существует механизм проверки полноты и корректности контрольных действий.
2. Исполнение контрольных действий					
5.	Исполнение контрольных действий	Контрольные действия не исполняются	Контрольные действия исполняются эпизодически, согласно сложившейся практике.	Контрольные действия исполняются, но нет механизма проверки исполнения контрольных процедур.	Контрольные действия исполняются, есть механизм проверки исполнения контрольных процедур.
6.	Наличие знаний и компетенций в области внутреннего контроля	Никто из участников бюджетных процедур не обладает знаниями и компетенциями в области внутреннего контроля и не осуществляет выявление недостатков внутреннего контроля.	Руководители бюджетных процедур обладают базовыми знаниями в области внутреннего контроля.	Необходимое количество участников бюджетных процедур (руководители, исполнители) обладают набором компетенций в области внутреннего контроля, что достигается путем периодического обучения.	Необходимое количество участников бюджетных процедур (руководители, исполнители) обладают набором компетенций в области внутреннего контроля, что подтверждается результатами периодической аттестации. Существует и актуализируется база знаний по внутреннему контролю.
3. Оценка результативности контрольных действий					
7.	Наличие механизма, позволяющего оценивать	Механизмы оценки степени фактического достижения	Бюджетные процедуры периодически оцениваются по степени достижения результатов.	Бюджетные процедуры на постоянной основе оцениваются по степени достижения фактических	Бюджетные процедуры на постоянной основе оцениваются по степени достижения фактических

Продолжение таблицы В.1

	фактическое достижение результата бюджетных процедур	результатов отсутствуют.		показателей.	показателей. Осуществляется переход к оценке эффективности расходов на контроль к размеру потерь.
8.	Наличие механизма, позволяющего проводить оценку результативности контрольных действий	Результативность контрольных действий не оценивается.	Результативность контрольных действий периодически оценивается руководителем бюджетных процедур.	Результативность контрольных действий не оценивается.	Результативность контрольных действий не оценивается.
4. Оценка эффективности контрольных действий и внутреннего контроля					
9.	Наличие механизма, позволяющего оценивать эффективность контрольных действий (карта внутреннего контроля)	Эффективность контрольных действий только на уровне подотчетности.	Эффективность контрольных действий эпизодически оценивается руководителем бюджетных процедур.	Эффективность контрольных действий оценивается эпизодически руководителем бюджетных процедур и внутреннего аудита.	Эффективность контрольных действий оценивается эпизодически руководителем бюджетных процедур и внутренним аудитом. Принимается решение о введении/исключении дополнительных контролей с целью минимизации возможных потерь на основании карты рисков
10.	Осуществление деятельности по оценке внутреннего контроля	Эффективность системы внутреннего контроля не оценивается.	Эффективность системы внутреннего контроля не оценивается.	Внутренний контроль оценивается поэлементно, нерегулярно службой внутреннего аудита.	Эффективность системы внутреннего контроля оценивается внутренним аудитом.

* Таблица составлена автором

Приложение Г

Карта уровней качества внутреннего аудита (ВА) в организациях сектора государственного управления

Таблица Г.1 - Карта уровней качества внутреннего аудита (ВА) в организациях сектора государственного управления

Критерий (К)/Параметр (j)	Базовое	Удовлетворительное	Хорошее	Отличное	
УПРАВЛЕНИЕ К1					
К1	Цели, задачи и полномочия внутреннего аудита (ВА)- j1	Цели ВА не определены и не формализованы в нормативных документах организации. Основная цель ВА заключается в выявлении нарушений/ошибок в бухгалтерской (бюджетной) отчетности.	Цели и задачи ВА определены и формализованы в соответствующих нормативных документах. Основная цель ВА заключается в выявлении нарушений, связанных с: - ведением бухгалтерской (бюджетной) отчетности; - соблюдением нормативных документов организации и требований законодательства.	Цели и задачи ВА определены и формализованы в нормативных документах организации. Цель ВА заключается в независимой оценке эффективности и надежности внутреннего контроля (в т.ч. финансового), степени достижения показателей соответствующих государственных (муниципальных) программ и (или) заданий, достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Имеются ограничения в определении объема работ и / или в процессе выполнения аудиторских проверок.	Цели и задачи ВА соответствуют ожиданиям руководства организации. ВА проводит финансовые аудиты и аудиты эффективности деятельности. ВА поддерживается руководством организации. Руководитель ВА участвует в заседаниях руководства организации. ВА имеет широкие полномочия, а также полный и беспрепятственный доступ к активам, документам, бухгалтерским записям и другой информации, необходимой для проведения проверок. Отсутствуют ограничения в определении объема работ и в процессе выполнения аудиторских проверок.

Продолжение таблицы Г.1

<p>Организационная структура и независимость ВА – j2</p>	<p>Организационная структура ВА не формализована. Структура и подотчетность ВА не отвечает критериям независимости.</p>	<p>Организационная структура ВА определена и формализована в соответствующих нормативных документах. Руководитель ВА не имеет подотчетности руководителю организации. Соблюдаются некоторые (не все) критерии независимости.</p>	<p>Организационная структура ВА определена и формализована. Руководитель ВА подотчетен руководителю организации. Организационная структура ВА способствует эффективной реализации целей и задач ВА. ВА при осуществлении своей деятельности соблюдает критерии независимости. Руководитель ВА имеет прямой доступ к руководителю организации/ ВА не участвует в деятельности, относимой к осуществлению операционных функций, которые подлежат оценке внутренним аудитом. Обеспечивается индивидуальная</p>	<p>Организационная структура сформирована таким образом, чтобы устранить дублирование функций и повысить эффективность деятельности ВА. Организационная структура способствует эффективному распределению обязанностей между центральным аппаратом ВА и региональными центрами / подразделениями ВА в подведомственных организациях / территориальных органах.</p>
---	---	--	---	--

Продолжение таблицы Г.1

				объективность и независимость внутренних аудиторов	
	Ресурсы (Программное и техническое обеспечение) – j3	ВА не использует системы автоматизации внутреннего аудита в рамках осуществления своей деятельности.	Системы автоматизации внутреннего аудита и специализированные ИТ-приложения установлены в тестовой версии и не применяются в работе ВА. Существуют возможности для дальнейшей автоматизации деятельности ВА.	Системы автоматизации внутреннего аудита и специализированные ИТ-приложения используются для хранения и архивирования документов по проведенным аудиторским проверкам. Системы автоматизации не используются для остальной деятельности ВА: составления годового плана деятельности, контроля качества аудиторских проверок, подготовки отчетов. Все сотрудники ВА имеют равный доступ к системам автоматизации внутреннего аудита и ИТ-приложениям.	Систем автоматизации внутреннего аудита и специализированные ИТ-приложения используются в нескольких областях деятельности ВА: составление годового плана деятельности, документирование и контроль качества аудиторских проверок, составление отчетов по результатам проверки, мониторинг внедрения рекомендаций по итогам аудиторских проверок. Сотрудники ВА владеют методами анализа данных и применяют их при планировании и проведении внутренних аудиторских проверок.

Продолжение таблицы Г.1

ПЕРСОНАЛ – К2					
	Квалификация и обучение – j1				
К2	Навыки и квалификация сотрудников ВА	В ВА существует недостаток квалифицированных и опытных сотрудников.	Руководитель ВА понимает, какие специалисты необходимы для реализации поставленных задач, но не располагает достаточным количеством сотрудников требуемой квалификации. Существует высокая степень зависимости от небольшого числа ключевых специалистов.	ВА имеет достаточное количество сотрудников необходимой квалификации для выполнения текущих задач Не осуществляется выявление и планирование потребности в специалистах соответствующей квалификации на среднесрочный и долгосрочный период.	Разработаны требования к компетенции сотрудников ВА. Определены недостающие компетенции для реализации задач ВА. Подбор и обучение персонала проводится с учетом недостающих компетенций Осуществляется выявление и планирование потребности в специалистах соответствующей квалификации на среднесрочный период.
К2	Профессиональное обучение и развитие	Профессиональное обучение и повышение квалификации сотрудников ВА не проводится	Области развития, обучения и повышения квалификации сотрудников ВА определяются при обсуждении с непосредственным руководителем, но не формализованы. Обучение и повышение квалификации сотрудников ВА	Существует формализованный процесс развития компетенций и навыков сотрудников ВА. Разработан План мероприятий по подготовке и повышению квалификации сотрудников ВА. Индивидуальные планы	Обучение и повышение квалификации сотрудников проводится на постоянной основе в соответствии с утвержденным Планом мероприятий по подготовке и повышению квалификации сотрудников и индивидуальными планами развития. Не менее 30% сотрудников ВА проходят сертификацию в области внутреннего аудита и повышают уровень профессионального

Продолжение таблицы Г.1

			проводится время от времени. Области обучения не всегда соответствуют действительным потребностям ВА	развития разрабатываются на основании Плана мероприятий по подготовке и повышению квалификации сотрудников ВА и соответствуют потребностям ВА.	образования.
К2	Периодическая оценка и мотивация сотрудников	Отсутствуют формальные критерии оценки деятельности ВА и его сотрудников. Оценка сотрудников не проводится	Разработаны и утверждены формальные критерии оценки деятельности ВА и его сотрудников. Проводится ежегодная оценка работы сотрудников ВА.	Разработаны и утверждены формальные критерии оценки деятельности ВА и его сотрудников. Критерии оценки сотрудников согласуются с целями и задачами ВА и организации в целом. Проводится как ежегодная оценка работы сотрудников ВА, так и оценка работы в рамках каждой проверки.	Программа мотивации сотрудников учитывает результаты оценки деятельности сотрудников согласно установленным критериям.
К2	Взаимодействие - j2	Взаимодействие со структурными подразделениями путем запроса информации и	Взаимодействие со структурными подразделениями, осуществляющими контрольные функции,	Взаимодействие с руководителем организации по результатам аудиторских мероприятий, с целью	Используются все формы взаимодействия со структурными подразделениями и должностными лицами организации при осуществлении ВФА:

Продолжение таблицы Г.1

	<p>документов, необходимых для проведения ВФА.</p> <p>Взаимодействие с органами государственного (муниципального) финансового контроля и руководителем организации не осуществляется.</p>	<p>носит формальный характер и не направлено на выявление причин и условий, способствующих нарушениям.</p> <p>Взаимодействие с органами государственного (муниципального) финансового контроля и руководителем организации не осуществляется.</p> <p>Существуют возможности для развития взаимодействия и повышения его эффективности как со структурными подразделениями, так и с органами контроля.</p>	<p>осведомления руководителя о выявленных нарушениях и недостатках.</p> <p>Взаимодействие со структурными подразделениями, осуществляющими контрольные функции, направлено на выявление причин и условий, способствующих нарушениям.</p> <p>Взаимодействие осуществляется с органами государственного (муниципального) финансового контроля периодически.</p> <p>Существуют возможности для развития взаимодействия и повышения его эффективности с органами контроля.</p>	<p>индивидуальные, групповые и коллективные.</p> <p>Взаимодействие с руководителем организации на постоянной основе. ВФА является эффективным инструментом руководителя организации по повышению качества финансового менеджмента.</p> <p>Взаимодействие осуществляется с органами государственного (муниципального) финансового контроля на регулярной основе как по итогам контрольных мероприятий по соблюдению бюджетного законодательства и законодательства о контрактной системе в сфере закупок, так и по итогам анализа осуществления ВФА с целью установления причин и условий, способствовавших нарушениям, и их дальнейшему устранению.</p>
--	---	---	--	---

Продолжение таблицы Г.1

Инфраструктура и операционная деятельность					
К3	Нормативно-методологические документы – j1	Нормативно-методологические документы не разработаны	Разработаны нормативные документы, которые определяют общий порядок организации деятельности ВА (Положение о внутреннем аудите).	Разработаны нормативные документы, определяющие общий порядок организации деятельности ВА. Разработана методология внутреннего аудита, определяющая подход к планированию деятельности, планированию и проведению проверок внутреннего аудита и пр.	Разработаны нормативные документы, определяющие общий порядок организации деятельности ВА. Разработана методология внутреннего аудита, определяющая подход к планированию деятельности, планированию и проведению проверок внутреннего аудита и пр. Разработаны типовые методики / программы проверок для некоторых видов аудитов, осуществляемых ВА
К3	Операционная деятельность – j2				
	Планирование деятельности ВА	Годовой план деятельности ВА не разрабатывается. Процедура планирования деятельности не разработана и не утверждена	При составлении годового плана деятельности не используется риск-ориентированный подход, не учитываются риски объектов аудита. Не разработана модель внутреннего аудита.	Процедура планирования деятельности разработана и утверждена, учитывает результаты оценки рисков объектов внутреннего аудита. Разработана модель внутреннего аудита.	При составлении годового плана деятельности используются формализованные результаты оценки рисков, выполненной структурными подразделениями организации

Продолжение таблицы Г.1

	<p>Планирование, проведение проверки и подготовка отчета</p>	<p>Процедуры планирования, проведения проверки и подготовки отчета не разработаны.</p> <p>Проверки направлены на выявление нарушений, причины возникновения нарушений не рассматриваются.</p> <p>При проведении проверок не учитываются риски и контрольные действия объекта аудита, программа проверки не разрабатывается.</p> <p>Аудиторская выборка не используется.</p>	<p>Процедуры планирования, проведения проверки и подготовки отчета разработаны, но не утверждены.</p> <p>При проведении проверок не учитываются риски и контрольные действия объекта аудита, программа проверки не разрабатывается.</p> <p>Аудиторская выборка не используется.</p> <p>Выводы формулируются только по аудиторским процедурам, при выполнении которых были выявлены нарушения.</p> <p>Проверки направлены на выявление нарушений, причины возникновения нарушений не анализируются.</p>	<p>Процедуры планирования, проведения проверки и подготовки отчета разработаны и утверждены, но применяются не для всех проверок.</p> <p>Для большинства проверок, разрабатывается программа проверки.</p> <p>В большинстве проверок применяются как аналитические процедуры, так и процедуры по тестированию, применяется аудиторская выборка.</p> <p>Выводы формулируются по всем аудиторским процедурам.</p> <p>В рамках выполнения большинства проверок выявляются как</p>	<p>Процедуры планирования, проведения проверки и подготовки отчета утверждены и выполняются для всех проверок.</p> <p>Для всех проверок разрабатывается программа проверки на основе анализа рисков и контрольных действий объекта аудита.</p> <p>Во всех проверках применяются как аналитические процедуры, так и процедуры тестирования, а также применяется аудиторская выборка.</p> <p>Выводы формулируются в отношении всех аудиторских процедур.</p> <p>В рамках выполнения всех проверок выявляются как нарушения, так и недостатки внутреннего контроля.</p>
--	--	---	--	--	--

Продолжение таблицы Г.1

				нарушения, так и недостатки внутреннего контроля, проводится анализ причин возникновения нарушений.	
	Мониторинг выполнения планов мероприятий, разработанных по итогам проведения проверок	Мониторинг выполнения планов мероприятий, разработанных по итогам проведения проверок, не осуществляется.	Мониторинг выполнения планов мероприятий, разработанных по итогам проведения проверок, выполняется только для отдельных мероприятий. Процедура мониторинга не формализована.	Процедура мониторинга выполнения планов мероприятий, разработанных по итогам проведения проверок, разработана и утверждена. Выполняется мониторинг выполнения планов мероприятий для всех мероприятий. Частично осуществляется проверка результатов выполнения мероприятий.	Осуществляется проверка результатов выполнения всех мероприятий, в том числе посредством контрольных аудитов.
	Отчетность – j3	Отчетность по результатам осуществления внутреннего аудита (годовая, квартальная) не формируется.	Частично формируется отчетность по результатам аудиторских проверок. Отчётность содержит информацию о выявленных нарушениях	По всем аудиторским проверкам формируется предусмотренная порядком осуществления отчетность. Отчетность по результатам	Отчетность по результатам осуществления внутреннего аудита (годовая, квартальная) на постоянной основе формируется и представляется руководителю субъекта аудита. В случае установления порядком отчетность

Продолжение таблицы Г.1

		Отчетность по результатам аудиторских проверок не формируется.	и недостатках в отношении выборочных вопросов программы аудита. Предложения и рекомендации по совершенствованию ВФК не разрабатываются.	осуществления внутреннего аудита (годовая, квартальная) на постоянной основе формируется и представляется руководителю субъекта аудита. Предложения и рекомендации по совершенствованию ВФК разрабатываются частично.	направляется в орган внутреннего (государственного) финансового контроля для проведения анализа осуществления внутреннего аудита. По всем аудиторским проверкам формируется предусмотренная порядком осуществления отчетность, содержащая информацию о выявленных нарушениях и недостатках по каждому вопросу программы аудита и предложения и рекомендации по совершенствованию ВФК.
	Контроль качества деятельности ВА – j4	Контроль качества деятельности ВА не осуществляется.	Разработаны и выполняются отдельные мероприятия по контролю качества внутренних аудиторских проверок.	Разработана и формализована процедура контроля качества деятельности ВА, предусматривающая контроль качества аудиторских проверок, внутренние и внешние периодические оценки деятельности ВА. Проводится контроль качества аудиторских проверок. Внутренние и внешние периодические оценки качества деятельности ВА не осуществляются.	Проводятся внутренние периодические оценки деятельности ВА.

Приложение Д**Единичные показатели, используемые для определения качества
финансового менеджмента при применении статистических моделей на
основе нейронных сетей**

x_1 – сумма расходов ГР(А)БС, предусмотренная Законом о бюджете СПб на отчетный год (первоначально утвержденный бюджет), представленная в программном виде, тыс. руб.;

x_2 – общая сумма расходов ГР(А)БС, предусмотренная Законом о бюджете СПб на отчетный год (первоначально утвержденный бюджет), тыс. руб.;

x_3 – сумма расходов ГР(А)БС, предусмотренная первоначально утвержденным бюджетом СПб на отчетный год, тыс. руб.;

x_4 – сумма расходов ГР(А)БС, предусмотренная бюджетом СПб с учетом всех корректировок на отчетный год, тыс. руб.;

x_5 – сумма кассовых расходов ГР(А)БС в отчетном году, тыс. руб.;

x_6 – сумма бюджетных ассигнований ГРБС в справках-уведомлениях о внесении изменений в СБР в случае увеличения бюджетных ассигнований по виду изменений 203 за отчетный год, тыс.руб.;

x_7 – объем уточненных бюджетных ассигнований ГРБС на 2018 год с учетом изменений, внесенных в сводную бюджетную роспись, тыс. руб.;

x_8 – объем фактически осуществленных в 2018 году кассовых выплат ГРБС, тыс. руб. (за исключением кассовых выплат и уточненных бюджетных ассигнований ГРБС на отчетный год с учетом изменений, внесенных в сводную бюджетную роспись по целевым статьям 9910000010 - 9910000180 по видам расходов 121 и 129 и субвенций бюджетам внутригородских муниципальных образований Санкт-Петербурга на исполнение органами местного самоуправления);

x_9 – объем уточненных бюджетных ассигнований ГРБС на 2018 год с учетом изменений, внесенных в сводную бюджетную роспись (*), тыс. руб. (за исключением кассовых выплат и уточненных бюджетных ассигнований ГРБС на отчетный год с учетом изменений, внесенных в сводную бюджетную роспись по целевым статьям 9910000010 - 9910000180 по видам расходов 121 и 129 и субвенций бюджетам внутригородских муниципальных образований Санкт-Петербурга на исполнение органами местного самоуправления);

x_{10} – объем расходов ГРБС в 1-3 кварталах 2018 года соответственно (без учета субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов, имеющих целевое назначение, поступивших из федерального бюджета), тыс. руб.;

x_{11} – объем расходов ГРБС в 4-ом квартале 2018 года соответственно (без учета субсидий, субвенций и иных межбюджетных трансфертов, имеющих целевое назначение, поступивших из федерального бюджета);

x_{12} – сумма средств по виду расходов 831 «Исполнение судебных актов...» в общем объеме фактически осуществленных расходов ГРБС в 2018 году, тыс. руб.;

x_{13} – общий объем фактически осуществленных расходов ГРБС в 2018 году, тыс. руб.;

x_{14} – объем дебиторской задолженности ГРБС и подведомственных ему КУ (по авансам выданным) на 01.01.2019, тыс. руб.;

x_{15} – объем фактических расходов ГРБС и подведомственных ему КУ за 2018 год, тыс. руб.;

x_{16} – объем кредиторской задолженности подведомственных ГРБС АУ и БУ на 01.01.2019 тыс. руб.;

x_{17} – объем фактически осуществленных расходов подведомственных ГРБС АУ и БУ в 2018 году, тыс. руб.;

x₁₈ – объем просроченной кредиторской задолженности ГРБС и подведомственных ему государственных учреждений на 01.01.2019, тыс. руб.;

x₁₉ – объем фактически осуществленных расходов ГРБС и подведомственных ему государственных учреждений в 2018 году, тыс. руб.;

x₂₀ – факт нарушения сроков представления в КФ квартальной бюджетной (бухгалтерской) отчетности в 2018 году, %;

x₂₁ – факт нарушения сроков представления в КФ годовой бюджетной (бухгалтерской) отчетности в 2018 году, %;

x₂₂ – количество представленных ГРБС версий форм месячной, квартальной и годовой бюджетной (бухгалтерской) отчетности за отчетный год, ед.;

x₂₃ – количество форм месячной, квартальной и годовой бюджетной (бухгалтерской) отчетности ГРБС, подлежащих сдаче за отчетный год, ед.;

x₂₄ – баллы по показателю «Осуществление ВФК».

Приложение Е

Статистические данные по единичным показателям для оценки качества финансового менеджмента

Таблица Е.1 - Статистические данные по единичным показателям для оценки качества финансового менеджмента

№ п/п	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14	x15	x16	x17	x18	x19	x20	x21	x22	x23	x24	Степень качества из сводной таблицы, балл (1 - низкая, 2 - надлежащая, 3- высокая)
1	239 082,7	3 268 612,7	3 268 612,7	3 269 146,0	3 273 892,7	207 011,9	3 287 699,1	2 266 962,5	2 279 951,0	2 028 117,4	1 216 174,7	0,0	3 273 892,7	0,00	0,00	49 006,8	2 364 170,8	0,00	0,00	0,00%	0	69	0,00%	8,00	2
2	557 090,7	629 997,8	629 997,8	627 708,4	627 157,6	4 283,9	627 708,4	583 793,4	584 146,1	436 392,5	190 765,1	40,0	627 157,6	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	69	0,00%	9,20	3
3	1 165,8	226 202,1	226 202,1	226 202,1	226 155,7	179,9	226 202,1	10 277,3	10 498,2	51 145,6	21 890,1	0,0	73 035,7	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	67	0,00%	8,00	3
4	2 202,4	294 946,5	294 946,5	297 767,3	291 966,0	631,9	297 767,3	35 567,2	35 613,5	160 365,0	65 790,7	10,0	226 155,7	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	84	0,00%	8,00	1
5	738,3	73 677,5	73 677,5	73 677,5	73 035,7	219,2	73 677,5	31 450,6	36 255,4	204 844,7	87 121,3	414,5	291 966,0	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	64	0,00%	6,00	2
6	24 134 230,2	24 424 471,6	24 424 471,6	25 989 170,4	25 877 647,9	795 455,2	25 989 170,4	25 613 406,4	25 723 339,7	18 681 074,9	6 899 964,8	2 241,2	25 877 647,9	0,00	0,00	105 498,4	6 338 206,9	0,00	0,00	0,00%	0	80	0,00%	8,00	3
7	1 085,0	1 541 699,9	1 541 699,9	1 541 699,9	1 535 718,9	18 618,1	1 541 699,9	697 326,6	703 300,9	950 446,3	585 272,6	11,3	1 535 718,9	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	68	0,00%	0,00	2
8	3 367,4	92 217,5	92 217,5	119 217,5	115 529,8	840,0	119 217,5	33 645,5	36 162,2	65 148,0	50 381,8	0,0	115 529,8	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	30	0,00%	10,00	2
9	18 146 691,9	18 895 508,3	18 895 508,3	21 515 887,6	19 303 218,2	33 194,9	21 515 887,6	18 727 672,9	20 940 329,1	11 650 723,0	7 640 132,0	59 806,0	19 303 218,2	0,00	0,00	385,3	233 206,2	0,00	0,00	0,00%	0	75	0,00%	8,00	1
10	14 395 837,8	14 898 172,9	14 898 172,9	14 965 397,8	14 829 569,0	53 684,2	14 965 397,8	14 684 188,6	14 820 017,4	9 918 193,5	4 910 707,4	536,2	14 829 569,0	3 875 931,64	19 303 218,19	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	65	0,00%	9,20	2
11	148 573,0	267 225,0	267 225,0	267 225,0	265 836,5	22 907,8	267 225,0	160 377,7	161 576,1	149 142,9	116 693,6	47,7	265 836,5	0,00	0,00	0,00	0,0	2 500,00	14 829 568,97	0,00%	0	61	0,00%	8,00	2
12	4 757 008,4	5 117 769,0	5 117 769,0	5 119 736,7	5 090 057,3	115 499,4	5 119 736,7	4 814 133,3	4 843 803,9	3 492 297,9	1 597 759,4	705,0	5 090 057,3	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	63	0,00%	8,00	2
13	231 004,5	322 668,9	322 668,9	322 668,9	319 572,7	10 454,1	322 668,9	233 377,7	235 156,4	203 784,4	115 788,4	0,0	319 572,7	0,00	0,00	0,00	281 407,7	0,00	0,00	0,00%	0	65	0,00%	3,00	1
14	2 664 057,3	3 338 258,0	3 338 258,0	3 213 258,0	3 074 951,3	13 486,5	3 213 258,0	2 899 555,7	3 036 974,6	1 898 859,7	1 122 453,5	72,0	3 074 951,3	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	33,33%	22	66	33,33%	6,50	1
15	703 387,2	989 179,1	989 179,1	989 179,1	986 056,3	34 230,7	989 179,1	733 579,0	736 701,8	678 789,0	307 267,3	9,0	986 056,3	0,00	0,00	0,00	0,0	204,66	3 074 951,30	0,00%	0	63	0,00%	8,00	3
16	25 671,7	470 418,9	470 418,9	493 886,8	422 645,5	2 203,6	423 572,6	224 755,8	225 682,9	164 096,2	68 960,9	0,0	422 645,5	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	0	58	0,00%	8,00	2

Продолжение таблицы Е.1

17	77 083 660,2	77 271 430,1	77 271 430,1	81 826 222,0	80 917 070,5	20 245 262,9	81 808 455,6	80 751 922,4	81 642 834,2	56 362 425,3	22 001 936,3	455,4	80 917 070,5	0,00	0,00	3 425 475,7	72 402 302,4	0,00	0,00	0,00%	140	120	0,00%	3,00	1
18	3 340 007,4	3 418 328,7	3 418 328,7	4 157 168,3	4 016 021,5	0,0	4 157 168,3	3 946 383,4	4 087 106,7	3 131 101,9	884 919,6	0,0	4 016 021,5	0,00	0,00	26 014,5	171 691,5	0,00	0,00	0,00%	199	136	0,00%	9,20	2
19	11 564 582,2	13 526 440,5	13 526 440,5	14 177 401,6	14 071 230,4	847 230,7	14 177 401,6	13 975 228,2	14 081 399,4	8 776 092,7	5 295 137,7	567,6	14 071 230,4	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	118	103	0,00%	4,50	2
20	179 906,9	469 170,4	469 170,4	469 170,4	462 605,5	95 565,1	469 170,4	190 103,9	196 668,7	282 841,4	179 764,1	278,6	462 605,5	0,00	0,00	0,00	66 336,9	0,00	0,00	0,00%	145	133	0,00%	3,00	1
21	14 733 508,6	14 961 657,6	14 961 657,6	15 475 915,2	15 474 844,2	428 177,4	15 475 262,6	15 371 297,0	15 371 715,4	9 191 749,1	6 261 859,9	0,0	15 474 844,2	0,00	0,00	596 655,9	19 658 832,4	0,00	0,00	0,00%	135	115	0,00%	5,00	2
22	104 642,7	145 263,4	145 263,4	128 863,4	128 862,1	17 911,6	128 863,4	91 567,4	91 568,7	92 441,4	36 420,7	20,0	128 862,1	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	73	67	0,00%	9,20	2
23	862 630,6	957 213,2	957 213,2	1 068 944,3	1 054 794,2	23 901,6	1 068 944,3	993 500,5	1 006 993,3	695 423,1	359 371,0	0,0	1 054 794,2	0,00	0,00	1 768,1	586 224,4	0,00	0,00	0,00%	241	135	0,00%	8,00	2
24	2 628 222,3	2 678 669,9	2 678 669,9	2 690 100,5	2 685 103,2	9 147,2	2 690 100,5	2 633 356,0	2 638 286,2	1 744 658,7	940 444,5	0,0	2 685 103,2	0,00	0,00	33 652,5	2 955 452,6	0,00	0,00	0,00%	189	121	0,00%	6,50	3
25	14 795 114,9	14 971 060,7	14 971 060,7	15 055 969,3	15 048 376,5	462 263,9	15 070 118,8	14 900 632,0	14 922 374,3	9 970 461,1	5 041 945,8	0,0	15 048 376,5	0,00	0,00	118 123,8	15 563 410,9	0,00	0,00	0,00%	81	72	0,00%	8,00	3
26	1 854 383,0	1 924 585,1	1 924 585,1	2 206 264,1	2 198 013,9	50 891,3	2 206 456,1	2 133 104,2	2 141 546,4	1 452 973,7	745 040,2	289,5	2 198 013,9	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	33,33%	78	72	33,33%	3,00	2
27	1 422 003,6	1 684 132,3	1 684 132,3	1 623 752,8	1 592 719,9	105 900,1	1 623 752,8	1 390 774,9	1 420 238,3	1 012 063,9	559 851,8	71 328,6	1 592 719,9	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	160	137	0,00%	10,00	2
28	3 242 306,9	3 394 418,2	3 394 418,2	2 365 478,0	2 280 385,4	105 202,5	2 354 878,8	2 136 952,0	2 211 445,4	1 318 652,6	929 429,0	15 231,7	2 280 385,4	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	139	128	0,00%	6,00	2
29	1 355 332,1	1 504 862,5	1 504 862,5	1 410 093,1	1 345 488,6	41 400,0	1 410 668,8	1 215 840,9	1 280 689,1	959 033,3	385 741,5	566,6	1 345 488,6	0,00	0,00	1 967,8	473 306,6	0,00	0,00	0,00%	117	109	0,00%	5,00	1
30	56 423 047,8	56 706 608,0	56 706 608,0	49 084 449,1	39 110 874,4	476 574,7	49 084 449,1	38 961 853,0	48 934 887,8	25 806 157,0	13 304 717,3	54 997,0	39 110 874,4	2 808 328,40	39 110 874,36	54 296,4	2 444 577,7	0,00	0,00	0,00%	225	192	0,00%	2,00	1
31	792 557,1	849 083,2	849 083,2	789 530,7	754 773,3	88 600,1	789 530,7	707 808,2	742 193,5	422 301,1	332 472,2	0,0	754 773,3	0,00	0,00	844,5	266 898,7	0,00	0,00	0,00%	133	119	0,00%	9,20	1
32	56 810 956,0	57 334 400,0	57 334 400,0	60 072 794,7	60 681 555,1	474 864,5	60 963 079,5	58 863 837,6	59 029 539,9	36 446 894,2	15 009 892,5	9,0	60 681 555,1	0,00	0,00	18 999,5	10 034 960,1	0,00	0,00	0,00%	132	116	0,00%	5,00	3
33	21 325 714,9	22 220 128,4	22 220 128,4	15 310 615,2	12 132 390,6	1 661 561,9	15 409 892,2	11 955 502,3	15 232 994,9	7 217 471,6	4 914 919,0	46 456,5	12 132 390,6	9 366 543,14	12 132 390,56	77,6	101 793,2	0,00	0,00	0,00%	151	129	0,00%	3,00	1
34	12 958,0	98 506,1	98 506,1	98 506,1	98 286,2	64,6	98 506,1	17 440,8	17 660,7	71 444,6	26 841,6	137,5	98 286,2	0,00	0,00	1 893,5	44 053,6	0,00	0,00	0,00%	194	181	0,00%	6,20	2
35	45 246 636,3	45 348 078,6	45 348 078,6	43 374 177,5	42 847 513,1	1 115 058,6	43 374 177,5	42 752 152,7	43 278 817,1	30 661 960,5	12 185 552,6	94 637,0	42 847 513,1	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	111	101	0,00%	4,70	2
36	1 647 553,6	1 818 696,8	1 818 696,8	1 738 981,8	1 655 783,4	0,0	1 668 367,6	1 494 697,7	1 506 083,7	829 573,9	358 639,5	0,0	1 655 783,4	0,00	0,00	999,3	1 396 511,2	0,00	0,00	0,00%	75	69	0,00%	6,50	2

Продолжение таблицы Е.1

37	7 549 293,1	7 669 925,4	7 669 925,4	7 688 439,7	7 665 501,8	2 954 741,8	7 720 989,7	7 562 051,9	7 617 539,8	5 118 928,0	2 537 245,8	0,0	7 665 501,8	0,00	0,00	52 917,7	7 559 926,9	0,00	0,00	0,00%	103	94	0,00%	6,50	2
38	297 482,7	462 315,6	462 315,6	443 282,2	430 669,6	596,8	443 282,2	291 138,9	300 628,1	288 099,0	142 570,6	0,0	430 669,6	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	206	182	0,00%	8,00	2
39	17 679 026,1	17 806 901,4	17 806 901,4	17 828 092,8	17 471 179,2	49 369,2	17 830 119,5	17 344 353,1	17 703 293,4	11 537 967,8	5 933 211,4	3 806,3	17 471 179,2	0,00	0,00	815,4	78 338,5	0,00	0,00	0,00%	104	96	0,00%	9,20	2
40	0,0	0,0	0,0	9 534,9	9 291,9	0,0	9 534,9	68,9	219,5	0,0	9 291,9	0,0	9 291,9	0,00	0,00	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00%	139	119	0,00%	7,70	2
41	1 257,5	66 677,2	66 677,2	66 677,2	66 676,9	1 450,9	66 677,2	3 412,8	3 413,1	47 195,0	19 481,9	0,0	66 676,9	0,00	0,00	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00%	204	186	0,00%	9,20	3
42	338 308,6	6 573 280,6	6 573 280,6	4 899 814,5	3 967 427,1	9 175,0	4 515 825,4	3 331 235,5	3 857 899,5	1 085 682,4	566 617,0	32,3	3 967 427,1	0,00	0,00	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00%	191	166	0,00%	5,00	2
43	315,0	189 568,1	189 568,1	182 103,6	177 927,6	0,0	182 103,6	21 527,3	24 180,6	128 705,7	49 221,9	0,0	177 928,0	0,00	0,00	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00%	223	195	0,00%	0,00	2
44	1 347,1	202 644,7	202 644,7	202 644,7	198 594,0	1 857,2	202 644,7	22 474,7	24 519,9	131 765,3	66 828,6	0,0	198 594,0	0,00	0,00	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00%	89	83	0,00%	6,50	2
45	4 132,5	190 188,4	190 188,4	193 056,5	192 588,1	1 573,9	193 056,5	53 107,3	53 575,7	134 211,4	58 376,7	3,0	192 588,1	0,00	0,00	5 244,80	459 011,6	0,00	0,00	0,00%	149	139	0,00%	3,00	2
46	103,6	35 110,0	35 110,0	39 326,0	34 570,5	3 820,8	39 326,0	7 237,0	11 705,6	21 505,7	13 064,8	0,0	34 570,5	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	4244	3615	0,00%	5,00	1
47	49,1	48 708,8	48 708,8	48 708,8	44 304,6	515,3	48 708,8	5 592,7	9 723,1	29 195,5	15 109,1	0,0	44 304,6	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	105	96	0,00%	3,00	1
48	60,1	64 702,2	64 702,2	67 704,2	66 276,6	1 531,0	67 704,2	10 981,8	11 404,1	40 839,8	25 436,8	0,0	66 276,6	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	170	159	0,00%	3,00	2
49	107 531,7	163 738,3	163 738,3	165 890,2	165 732,9	882,1	165 890,2	111 916,2	112 073,5	127 116,0	38 616,9	0,0	165 732,9	0,00	0,00	25 887,9	1 409 239,5	0,00	0,00	33,33%	245	226	33,33%	3,00	1
50	508 993,1	543 378,6	543 378,6	543 378,6	540 214,7	2 748,2	543 378,6	511 676,3	514 560,9	283 053,7	257 161,0	0,0	540 214,7	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	278	259	0,00%	6,20	2
51	62 004,2	86 295,6	86 295,6	86 295,6	86 295,2	534,0	86 295,6	64 449,5	64 449,9	65 972,9	20 322,3	0,0	86 295,2	0,00	0,00	3 811,7	147 646,7	0,00	0,00	0,00%	247	229	0,00%	6,50	2
52	100,7	96 789,8	96 789,8	96 789,8	90 348,8	1 500,0	96 789,8	26 128,3	29 011,3	60 596,5	29 752,4	0,0	90 348,8	0,00	0,00	0,00	0,0	0,00	0,00	0,00%	190	173	0,00%	6,50	2
53	5 870 403,0	6 213 332,8	6 213 332,8	6 369 034,9	6 368 952,5	407 972,1	6 374 685,6	6 177 666,5	6 182 665,0	4 568 423,0	1 795 476,0	3 711,0	6 368 952,5	0,00	0,00	267 872,7	6 955 504,5	0,00	0,00	0,00%	255	236	0,00%	8,00	2
54	6 159 342,8	6 531 513,2	6 531 513,2	6 576 997,2	6 578 056,0	346 852,4	6 580 729,1	6 363 187,6	6 364 721,0	4 689 972,6	1 883 194,4	52,8	6 578 056,0	0,00	0,00	227 702,9	7 422 789,3	0,00	0,00	0,00%	249	228	0,00%	3,00	2
55	13 188 510,9	13 621 646,5	13 621 646,5	13 527 146,9	13 503 922,6	657 832,9	13 535 470,1	13 207 485,0	13 239 032,4	9 292 538,0	4 183 557,4	909,9	13 503 922,6	0,00	0,00	749 505,3	16 242 493,8	0,00	0,00	0,00%	257	235	0,00%	8,00	3
56	12 202 063,2	12 717 742,1	12 717 742,1	12 928 990,4	12 934 796,2	637 099,2	12 937 031,9	12 608 556,8	12 609 836,8	9 311 870,2	3 607 387,7	3 316,5	12 934 796,2	0,00	0,00	657 660,1	15 952 308,0	0,00	0,00	0,00%	242	223	0,00%	10,00	3
57	9 387 292,1	9 873 569,2	9 873 569,2	9 924 735,7	9 882 950,8	282 495,5	9 931 202,9	9 632 866,8	9 659 356,6	7 105 623,5	2 774 539,6	348,5	9 882 950,8	0,00	0,00	580 834,0	12 215 513,8	0,00	0,00	0,00%	331	246	0,00%	8,50	3
58	7 077 409,6	7 442 621,8	7 442 621,8	7 543 710,8	7 509 824,5	240 003,3	7 551 799,0	7 152 488,6	7 187 086,6	5 215 271,6	2 289 753,4	2 046,6	7 509 824,5	0,00	0,00	307 866,7	9 786 791,8	0,00	0,00	33,33%	301	280	33,33%	6,50	2

Продолжение таблицы Е.1

59	10 349 234,2	10 730 361,5	10 730 361,5	10 946 207,0	10 951 306,0	474 665,2	10 951 331,3	10 688 708,0	10 688 733,3	7 681 172,6	3 248 471,0	122,3	10 951 306,0	0,00	0,00	451 576,8	13 529 633,8	0,00	0,00	0,00%	244	226	0,00%	9,20	3
60	11 070 797,2	11 454 195,6	11 454 195,6	11 559 409,5	11 679 434,8	209 668,1	11 686 136,2	11 393 020,8	11 399 722,1	8 148 929,2	3 523 023,4	17 967,7	11 679 434,8	0,00	0,00	521 516,8	13 870 364,2	0,00	0,00	0,00%	179	165	0,00%	8,00	2
61	2 506 786,4	2 741 707,5	2 741 707,5	2 666 897,7	2 669 548,4	134 893,0	2 669 552,7	2 515 374,5	2 515 378,7	1 831 998,9	835 027,9	113,0	2 669 548,4	0,00	0,00	115 374,8	2 823 028,4	0,00	0,00	0,00%	249	228	0,00%	5,00	2
62	4 834 213,3	5 115 301,5	5 115 301,5	5 192 785,1	5 216 464,1	428 561,5	5 218 607,2	4 974 614,4	4 976 267,8	3 689 066,2	1 418 413,3	45,4	5 216 464,1	0,00	0,00	253 732,1	7 660 538,1	0,00	0,00	0,00%	245	224	0,00%	3,00	2
63	9 087 585,9	9 471 153,6	9 471 153,6	9 432 833,9	9 440 409,2	379 389,2	9 441 234,3	9 169 706,4	9 170 531,5	6 579 938,8	2 855 215,5	444,9	9 440 409,2	0,00	0,00	314 798,7	11 809 779,7	0,00	0,00	0,00%	255	238	0,00%	8,00	3
64	12 378 856,6	12 897 908,2	12 897 908,2	13 362 612,2	13 370 785,8	483 697,2	13 370 963,4	13 023 526,1	13 023 696,8	9 596 905,0	3 761 340,6	2 220,7	13 370 785,8	0,00	0,00	671 174,9	16 650 811,7	0,00	0,00	0,00%	289	210	0,00%	6,50	3
65	5 184 614,9	5 523 151,6	5 523 151,6	5 842 309,3	5 850 487,0	491 192,8	5 850 496,4	5 528 360,5	5 528 369,9	4 166 830,0	1 680 604,9	116,4	5 850 487,0	0,00	0,00	135 790,5	6 207 074,0	0,00	0,00	0,00%	197	180	0,00%	5,00	2
66	5 112 900,3	5 393 488,1	5 393 488,1	5 465 246,9	5 470 656,2	252 757,9	5 471 406,8	5 140 945,7	5 141 625,0	3 841 461,7	1 626 295,0	353,7	5 470 656,2	0,00	0,00	224 620,4	6 565 091,9	0,00	0,00	0,00%	255	236	0,00%	8,00	3
67	14 519 836,1	14 984 983,2	14 984 983,2	15 285 813,5	15 307 498,3	425 873,8	15 310 634,5	14 962 742,3	14 965 878,5	10 759 055,0	4 537 058,3	602,0	15 307 498,3	0,00	0,00	624 114,1	17 884 510,9	0,00	0,00	0,00%	251	231	0,00%	10,00	3
68	7 515 715,5	7 867 724,2	7 867 724,2	7 947 595,7	7 922 518,1	322 565,6	7 960 590,8	7 566 586,7	7 566 590,1	5 639 100,9	2 277 793,8	0,0	7 922 518,1	0,00	0,00	343 915,4	8 609 200,9	0,00	0,00	0,00%	249	232	0,00%	10,00	3
69	10 565 328,1	11 062 332,3	11 062 332,3	11 126 596,7	11 134 929,1	384 948,4	11 134 935,1	10 847 976,7	10 847 982,7	7 863 590,8	3 264 536,2	630,1	11 134 929,1	0,00	0,00	654 655,0	13 213 186,0	0,00	0,00	33,33%	241	227	33,33%	9,20	2
70	7 021 529,1	7 603 671,9	7 603 671,9	7 742 290,7	7 740 193,5	222 803,1	7 744 243,2	7 483 101,7	7 487 123,7	5 716 812,7	2 019 856,2	19 705,6	7 740 193,5	0,00	0,00	312 973,2	8 563 830,3	0,00	0,00	0,00%	253	231	0,00%	9,20	2
	562 019 343,7	591 580 388,9	591 580 388,9	588 159 180,5	569 610 035,6	37 376 047,4	588 942 690,0	554 038 292,7	573 137 349,4	381 978 537,7	172 115 873,6	405 416,6	569 610 036,1	16 050 803,18	70 546 483,11	11 940 021,5	340 999 958,1	2 704,66	17 904 520,27		14287	13495			

Приложение Ж

Анкета для оценки общей системы внутреннего контроля

Таблица Ж.1 - Анкета для оценки общей системы внутреннего контроля

Вопросы по пяти компонентам внутреннего контроля	Ответ
1. КОНТРОЛЬНАЯ СРЕДА	
1.1. Укажите основную цель Вашей организации? (из Положения и др.)	
1.1. Укажите основную цель Вашего структурного подразделения (организации) и в каких документах это отражено	
1.2. Личная и профессиональная добросовестность, этические ценности руководства и сотрудников. Демонстрирует ли Ваша организация приверженность к честности и этическим ценностям? (наличие Этического кодекса, правил поведения, ценностей). Как доводятся до сотрудников эти принципы?	
1.3. Стремление к повышению уровня компетентности. Демонстрирует ли Ваша организация приверженность к профессиональному росту работников? (требования к квалификации в соответствии с занимаемой должностью; график повышения квалификации; аттестация работников)	
1.4. Отношение руководства Отражает ли стиль работы руководства постоянную лояльную позицию в отношении внутреннего контроля? (подход руководства к выявлению рисков финансово-хозяйственной деятельности и управлению ими, действия руководства в отношении обработки информации)	
1.5. Организационная структура Определены ли в Вашей организации ключевые вопросы полномочий и ответственности; прав и обязанностей по финансовой и нефинансовой отчетности; установление соответствующих каналов передачи информации и отчетности?	
1.6. Принципы и методы кадровой работы Какие принципы и методы кадровой работы существуют в Вашей организации? (набор сотрудников, продвижение по службе и мотивация)	
2. ОЦЕНКА РИСКОВ	
2.2. Выявление рисков. Четко ли определены цели внутренних бюджетных процедур, чтобы выявить и оценить риски их недостижения?	

Продолжение таблицы Ж.1

<p>2.3. Оценка рисков. Проводится ли идентификация и анализ рисков, связанных с исполнением внутренних бюджетных процедур, для дальнейшего управления ими? (карты рисков, карты внутреннего контроля)</p>	
<p>2.4. Оценка готовности организации к принятию риска. При оценке рисков рассматриваете ли Вы возможность потенциального мошенничества при выполнении внутренних бюджетных процедур?</p>	
<p>2.5. Разработка действий по реагированию на риски Кто и как принимает решения о реагировании на риски? Оцениваете ли Вы существенные изменения (нормативно-правовой документации, смена руководителей структурных подразделений или подведомственных организаций) которые могут значительно повлиять на внутренний контроль?</p>	
<p>3. КОНТРОЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ</p>	
<p>3.1. Процедуры согласования и авторизации. Как в Вашей организации осуществляются процедуры согласования и авторизации внутренних бюджетных процедур или составляющих операций? (полномочия лиц, сроки и условия)</p>	
<p>3.2. Разделение обязанностей (согласование, обработка, фиксация, проверка, авторизация). Как осуществляется контроль в местах наиболее вероятных для возникновения риска при исполнении внутренних бюджетных процедур?</p>	
<p>3.3. Контроль за доступом к ресурсам и учетной информации. Каким образом осуществляется доступ к информационным ресурсам и учетной информации?</p>	
<p>3.4. Контрольные проверки, сверки. Как проверяются, сверяются значимые операции? (до и/или после обработки, например, закупка имущества; порядок инвентаризации)</p>	
<p>3.5. Проверки результативности деятельности. Осуществляется ли в Вашей организации оценка результативности деятельности? (соотнесение плановых показателей с фактическими)</p>	
<p>3.6. Применение средств информационно-технологического контроля. Как осуществляется контроль доступа, сопровождения, изменения программного обеспечения и непрерывность его работы?</p>	

Продолжение таблицы Ж.1

4. ИНФОРМАЦИЯ И КОММУНИКАЦИЯ	
<p>4.1. Информация Каким образом организована в Вашей организации система документооборота (регистрация, классификация, сроки прохождения информации)? (документы ее прописывающие, наличие и надлежащее применение ЕСЭДД - единой системы электронного документооборота и делопроизводства)</p>	
<p>4.2. Качество информации. Как организация обеспечивает качество информации? (адекватность, своевременность, актуальность, точность, доступность).</p>	
<p>4.3. Эффективная внутренняя коммуникация. Как распространяется информация внутри организации? Проходит ли она по всем элементам организационной структуры сверху вниз, снизу-вверх и по горизонтали? (должностные инструкции, регламенты, подотчетность).</p>	
<p>4.4. Эффективная внешняя коммуникация. Как обрабатывается и распространяется информация от третьих лиц? (регламенты, постановления и пр).</p>	
5. МОНИТОРИНГ	
<p>5.1. Постоянный мониторинг. Составлены ли в организации документы для регистрации результатов внутреннего контроля? Назначены ли ответственные лица?</p>	
<p>5.2. Постоянный мониторинг. Формируются ли регулярные отчеты по результатам внутреннего контроля?</p>	
<p>5.3. Отдельные мероприятия. Каким образом реализуются мероприятия по исправлению и предупреждению недостатков внутреннего контроля?</p>	
<p>приложенКакую еще полезную информацию можете сообщить о характере внутреннего контроля в Вашей организации?</p>	

Приложение 3

Показатели надежности систем управления рисками и внутреннего контроля, системы внутреннего аудита

Таблица 3.1 - Показатели надежности систем управления рисками и внутреннего контроля, системы внутреннего аудита

Направление	Показатели
1. Показатели надежности системы управления рисками (СУР):	<ul style="list-style-type: none"> - Периодичность актуализации документов СУР по оценке рисков - Количество высокорисковых бюджетных процедур и операций - Количество проведенных мероприятий по минимизации рисков - Количество выявленных нарушений, по результатам внешних проверок
2. Показатели надежности внутреннего контроля (ВК):	<ul style="list-style-type: none"> - Степень соответствия документов ВК требованиям нормативных правовых актов - Периодичность осуществления ВК - Количество выявленных нарушений - Регулярность направления документов ВК в контрольный орган
3. Показатели надежности внутреннего аудита (ВА):	<ul style="list-style-type: none"> - Периодичность осуществления ВА - Количество выявленных нарушений - Количество принятых мер по результатам ВА

Приложение И

Карта процесса бюджетной процедуры (операции)

Таблица И.1 - Карта процесса бюджетной процедуры (операции)

Характеристика процесса	Пояснения для заполнения
1	2
Наименование процедуры (операции)	Процедура (операция), наименование которой определено в п.2.1 «Положения о ВФК», обязательная для ведения ВФК
Цель (результат) процедуры (операции)	Определяется необходимым результатом процесса. Какой итог необходимо достичь при надлежащем ведении дела
Содержание (при необходимости раскрыть более подробно перечень производимых операций); ответственное лицо ; периодичность выполнения	Составляющие операции бюджетной процедуры – действия по формированию документов, необходимых для выполнения бюджетной процедуры, и иные управленческие решения, осуществляемые администратором в рамках его полномочий; Должностное лицо, внутренними регулятивами определенное ответственным за выполнение операции и периодичность осуществления операции
Владелец процедуры (операции)	Лицо, отвечающее за результат процедуры, как правило, руководитель администратора
Руководитель процедуры (операции)	Лицо, возглавляющее подразделение администратора, в котором формируется результат процедуры
Управляющие воздействия (нормативно-правовые)	Нормативно-правовые документы: кодексы, законы, положения, государственные программы, административные регламенты и др.
1	2
документы, регламентирующие бюджетную процедуру)	Локальные акты администратора: приказы, распоряжения, положения, должностные инструкции и др.
Поставщики , в том числе по видам входных потоков:	Конкретные субъекты (внешние организации, внутренние отделы или лица), предоставляющие различные объекты входа. Объект входа – объект, поступающий извне для данного процесса и подлежащий преобразованию для получения результата.
Первичные документы	Объект входа обязательно должен иметь требования к его характеристикам – т.е. должны быть установлены критерии для объектов входа.
Информационные базы	
Другие виды входных потоков (например, вспомогательные расчеты, результаты испытаний и подобное)	

Продолжение таблицы И.1

Ресурсы для процедуры (операции), в том числе по видам ресурсов:	Это то, что обеспечивает реализацию процесса. В классическом представлении ресурсы включают персонал, помещение, оборудование, внутренние информационные базы и другую инфраструктуру
Персонал (ФИО, должность и квалификация исполнителя)	Для каждого ресурса должны быть критерии, которые устанавливает администратор применительно к специфике своей деятельности
Компьютерная техника, программное обеспечение	
Другие ресурсы	
Выход процедуры (операции)	Это результат преобразования в ходе процесса, и имеющий требования к результату. Выход соответствует целям процесса.
Потребители , в том числе по видам потребителей:	Субъекты, потребляющие различные выходы (результаты) операций. У каждого выхода есть свой потребитель (или несколько потребителей) внутреннего и внешнего происхождения, которые являются получателями и пользователями результатов процессов.
Структурные подразделения государственного органа	Например, бюджетные отчеты необходимы следующим пользователям: Комитет финансов, администрации, население и пр.
Государственные органы	
Подведомственные организации (учреждения)	
Предприятия и организации	
Другие потребители	
Параметры (показатели) процедуры (операции)	Характеристики процесса, подлежащие планированию, контролю и мониторингу
Промежуточные показатели в ходе выполнения процедуры (операции)	Показатели (соответствия) качества управляющих воздействий; Показатели качества входных потоков; Показатели качества ресурсов; Промежуточные результаты по этапам текущей работы.
Показатели результативности процедуры (операции)	Абсолютные – это, собственно, достигнутые результативные показатели; Относительные показывают степень соответствия достижения фактических показателей запланированным показателям (эталонам)
1	2
Риски процедуры (операции)	Рассматриваются отдельно в Картах рисков. В настоящую карту вписываются только основные виды рисков
Показатели для контроля процедуры (операции)	Рассматриваются отдельно в Картах ВФК. В настоящую карту вписываются только основные показатели контроля.