

УДК 336

*С.Ф. Федулова***ДИСКУССИОННЫЕ ВОПРОСЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

Рассматриваются дискуссионные вопросы теории финансового контроля, связанные с существованием контрольной функции финансов. Рассматриваются позиции разных учёных, основанные в основном на двух концепциях. С точки зрения сторонников первой из них финансовый контроль вытекает из существования особой контрольной функции финансов, сторонники второй концепции отрицают наличие у финансов контрольной функции, не отрицая при этом существование финансового контроля и считая, что финансовый контроль сознательно организуется государством, органами власти и управления, а не возникает автоматически из самой сущности финансов. Автор статьи обосновывает собственное мнение по этому вопросу. Затем в статье проводится анализ контрольной деятельности исполнительных органов государственной и муниципальной властей в Удмуртской Республике, рассмотрена структура финансовых нарушений и их причины. Особое внимание в статье уделено риск-ориентированному финансовому контролю. Рассмотрены понятие риска в сфере финансового контроля, составлена таблица с представлением шкал оценок риска на основе сочетания критериев «вероятность» и «существенность». Для определения уровня риска автор предлагает использовать стандарты оценки риска по коэффициенту вариации. Кроме того, предлагается ещё один вариант оценки уровня риска на основе разработки интегрального показателя риска на базе расчёта средней взвешенной. В статье также рассматриваются проблемы в деятельности органов финансового контроля и предлагаются пути их решения.

*Ключевые слова:* контрольная функция финансов, риск-ориентированный финансовый контроль, шкалы оценок риска, финансовые нарушения, критерии оценки риска «существенность» и «вероятность», проблемы в деятельности органов финансового контроля.

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-3-403-408

Одной из важнейших сфер управления финансами является финансовый контроль, роль которого значительно возрастает в условиях недостаточности финансовых ресурсов. Вопросы сущности финансового контроля довольно активно рассматривались и рассматриваются в экономической литературе нашей страны как советского, так и нынешнего времени. Дискуссионные вопросы сущности финансового контроля в основном связаны с дискуссиями по поводу контрольной функции финансов. Большинство авторов считают, что финансовый контроль вытекает из существования особой контрольной функции финансов, так как финансовые процессы невозможны без осуществления контроля за формированием, распределением и использованием фондов денежных средств, финансовых ресурсов, денежных доходов и накоплений государства, хозяйствующих субъектов и населения. Однако ряд авторов отрицает существование контрольной функции финансов и считает финансовый контроль одной из функций управления.

Так, доктор экономических наук В.М. Родионова пишет: «Финансовый контроль является формой реализации контрольной функции финансов» [1]. По мнению доктор экономических наук Г. Кальтофена «Контрольная функция финансов реализуется в процессе практической деятельности людей, осуществляющих финансовый контроль. Последний есть форма проявления и сознательного использования контрольной функции финансов» [2]. Аналогичного мнения придерживаются Г.Б. Поляк [3], В.Е. Леонтьев и Н.П. Радковская [4] и другие авторы.

В учебнике «Финансы» под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти сказано, что «Финансовый контроль служит формой реализации функций финансов, он призван обеспечить интересы и права как государства, так и всех других экономических субъектов» [5]. Однако среди функций финансов авторы этого учебника не выделяют контрольную и считают, что «контроль есть функция управления» [5]. В то же время в учебнике «Финансы, денежное обращение и кредит» под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской авторы пишут, что финансы выполняют контрольную функцию «с известными оговорками» [6].

Проф. В.С. Герашенко, проф. О.И. Лаврушин, проф. Б.М. Сабанти и другие авторы отрицают наличие у финансов контрольной функции, не отрицая при этом существование финансового контроля. Проф. В.С. Герашенко пишет: «Учитывая наличие многообразных финансовых отношений, госу-

дарство использует финансовые органы для осуществления экономического контроля. Такой контроль сознательно организуется государством, а не возникает автоматически из самой сущности финансов» [7]. Аналогичную позицию занимает Б.М. Сабанти. О.И. Лаврушин считает, что «Контрольные моменты не являются обязательным атрибутом каждого участника финансовых отношений; к примеру, население, которое платит налоги, не контролирует министерство финансов, последнее не даёт какой-либо информации о том, куда конкретно, на какие конкретные цели пошёл финансовый платёж каждого индивидуума. Финансовый контроль – скорее роль финансового учреждения, нежели функция финансов как экономической категории» [7].

Ряд авторов рассматривает финансовый контроль с управленческой точки зрения как вид деятельности органов власти и управления. А.Н. Козырин считает, что «под финансовым контролем следует понимать осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделённых законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления резервов её повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности» [8]. Аналогичной позиции придерживаются Е.Ю. Грачёва [9], Е.Е. Фролова [10].

На наш взгляд, финансовый контроль, также как и финансы, следует рассматривать с разных сторон. При исследовании экономического содержания финансового контроля речь должна идти о его базировании на объективной контрольной функции финансов, при рассмотрении практического проявления этой функции речь должна идти о контрольной деятельности органов власти и управления. Таким образом, правы и те, и другие авторы, нужно лишь «привязать» их позиции к одной из сторон трактовки финансового контроля. В экономической литературе не существует единого мнения также и по вопросам классификации финансового контроля, его формам и видам, сфере, объекту и предмету финансового контроля. Эти вопросы рассматривались автором статьи ранее, например, в учебнике «Финансы» [11].

В последние годы всё большая часть авторов уделяет внимание не только теоретическим, но в первую очередь практическим аспектам осуществления финансового контроля. При этом в условиях ограниченности финансовых ресурсов всё большую актуальность приобретают вопросы риск-ориентированного финансового контроля. Это связано с тем, что усиление ориентации контрольных органов на наиболее проблемные объекты, имеющие повышенный риск финансовых нарушений, позволяет им экономить финансовые ресурсы и повышать эффективность контроля. В Удмуртской Республике этим вопросам также уделяется большое внимание. Следует отметить, что Министерство финансов республики в 2020 г. по итогам IV Всероссийского конкурса «Лучший орган внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля» признано победителем в номинации «Риск-ориентированный контроль».

В табл. 1 отражены некоторые показатели контрольной деятельности исполнительных органов государственной и муниципальной властей Удмуртской Республики за два года.

Таблица 1

**Показатели контрольной деятельности исполнительных органов государственной и муниципальной властей [12]**

	2019 г.	2020 г.
Количество контрольных мероприятий	2 091	1 943
Объём проверенных средств, млн руб.	35 992	26 135
Сумма финансовых нарушений, млн руб.	1 131	877
Доля нарушений в общем объёме проверенных средств, %	3,14	3,35

Как видно из таблицы, количество контрольных мероприятий снизилось на 148 мероприятий или на 7 %, что связано в первую очередь с мероприятиями по снижению рисков пандемии. Снижение числа контрольных мероприятий повлекло снижение объёмов проверенных средств и финансовых нарушений (на 27 и 22 % соответственно). При этом удельный вес нарушений в общем объёме проверенных средств вырос на 0,21 п.п.

В табл. 2 представлена структура основных финансовых нарушений 2020 г.

Таблица 2

**Состав и структура основных финансовых нарушений, выявленных в 2020 году**

Вид нарушения	Объём, млн руб.	Уд.вес, %
Нарушения в учете и списании материальных ценностей, финансовых обязательств, денежных средств и документов	382,5	43,6
Неправомерное использование средств	174,2	19,9
Искажения отчетности	146,9	16,8
Неэффективное использование средств и имущества	72,3	8,2
Завышение расходов при планировании	69,9	8,0
Потери бюджета	22,4	2,6
Нецелевое использование средств	6,3	0,7
Временное отвлечение бюджетных средств	1,3	0,14
Несанкционированная кредиторская задолженность	0,9	0,10
Прочие финансовые нарушения	0,3	0,03
Всего	877	100

В структуре основных нарушений наибольшая доля приходится на нарушения в учете и списании имущества. Причиной чаще всего является наличие муниципального имущества, не поставленного на учет, в частности, земельных участков, автомобильных дорог, спортивных площадок и другого имущества. Неправомерное использование средств, составившее пятую часть всех нарушений, вызвано, главным образом, несоблюдением требований нормативно-правовых актов при предоставлении бюджетных средств, значительная часть нарушений связана с превышением оплаты труда и стимулирующих выплат, вследствие превышения установленных Правительством УР нормативов на содержание органов местного самоуправления и отсутствия критериев оценки эффективности и результативности деятельности сотрудников. С нарушениями расчёта фонда оплаты труда в сторону превышения связано также превышение расходов при планировании. Искажения отчётности связаны в первую очередь с отражением недостоверных данных по некоторым экономическим показателям, в частности, по дебиторской и кредиторской задолженности. Вследствие программного исполнения бюджетов устанавливаются цели и показатели по достижению результатов от использования бюджетных средств. Расходование средств при отсутствии достижения этих показателей приводит к неэффективному использованию средств, которое составило 8 % в общем объёме выявленных нарушений. Следует отметить, что большая часть этих нарушений связана с использованием межбюджетных трансфертов, при этом бюджетная мера принуждения за неправомерное использование средств отменена с 2019 г., а возврат таких средств вменён в обязанность главных распорядителей бюджетных средств, поэтому Министерство финансов не может применять такие меры.

В целом денежная сумма поступлений в бюджет вследствие принятых мер по устранению финансовых нарушений составила 316,8 млн руб. или 36 % от общего объёма выявленных финансовых нарушений. Кроме того, результатом контрольной работы явилось привлечение нарушителей к дисциплинарной и материальной ответственности (224 человека), информационные данные по результатам 64 проверок переданы в правоохранительные органы, возбуждено 77 дел об административных правонарушениях, при этом сумма штрафов, выписанных нарушителям, составила 306 тыс. руб.

В феврале 2020 г. было принято Постановление Правительства РФ «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Планирование проверок, ревизий и обследований», изменённое и дополненное в декабре 2020 г. В соответствии с Постановлением работники контрольных органов должны составлять проект плана контрольных мероприятий с применением риск-ориентированного подхода. Под риском в Постановлении понимается «степень возможности наступления события, негативно влияющего на деятельность объекта контроля в финансово-бюджетной сфере и результаты указанной деятельности, а также на законность, эффективность и целевой характер использования средств бюджета (средств, полученных из бюджета)» [13]. В Постановлении определены понятия «вероятность допущения нарушения» и «существенность последствий нарушения», которые являются критериями принятия решения о проведении контроля, а также необходимая для определения значений этих критериев информация. Основой информационной базы данных для определения критерия «вероятность» являются: нормативные показатели качества финансового менеджмента объекта контроля, качества управления финансами в публично-правовых образованиях; наличия или отсутствия значительных изменений в деятельности;

нарушений, выявленных ранее, и жалоб граждан, а также полнота устранения ранее выявленных нарушений. Основой информационной базы данных для определения критерия «существенность» являются: объёмы выделенных бюджетных средств; значимость мероприятий, подвергающихся контролю; осуществление объектом контроля закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, соответствующих определённым в Постановлении параметрам.

В табл. 3 отражены шкалы оценок риска на основе сочетания критериев.

Таблица 3

**Категории риска на основе сочетания критериев «вероятность» и «существенность»<sup>1</sup>**

Критерии	Оценка критериев и категории риска					
	Чрезвычайно высокий	Высокий	Значительный	Средний	Умеренный	Низкий
	1 категория	2 категория	3 категория	4 категория	5 категория	6 категория
Существенность	высокая	высокая	высокая	средняя	средняя	низкая
			средняя	низкая		
Вероятность	высокая	средняя	низкая	низкая		низкая
			высокая	высокая		

Как видно из таблицы, для определения категории риска органы контроля должны определить уровень оценки критерия: высокий, средний или низкий. В соответствии с изменениями с января 2021 г. органы контроля имеют право разработки собственного стандарта, в котором рассматриваются требования к анализу рисков, информационные базы, а также дополнительные значения шкалы оценок значений критериев «существенность» и «вероятность». По мнению автора, для определения уровня можно использовать стандарты оценки риска по коэффициенту вариации. То есть отклонения значения признака менее 10 % считать низкими, отклонения от 10 до 25 % средними, а более 25 % – высокими. Рассчитывать сам коэффициент вариации бессмысленно, так как даже при наличии статистических данных за ряд лет дисперсию и стандартное отклонение рассчитать сложно из-за изменений в нормативно-правовых актах, касающихся бюджетных средств. Предлагаемые выше стандарты отклонений также не всегда применимы. Так, например, при осуществлении Министерством финансов Удмуртии внутреннего государственного финансового контроля за 2020 г. в государственных учреждениях Удмуртской Республики рассматривались десятки видов нарушений. В частности, когда в отчете о выполнении государственного задания завышен фактически выполненный объемный показатель по государственной услуге или, например, не достигнуты показатели, характеризующие качество государственных услуг, в рамках государственного задания. В этом случае можно определить величины отклонений от запланированного показателя. Но считать количественное отклонение, например, по такому нарушению, как не подтвержденное документально оказание бесплатной государственной услуги, невозможно. В этом случае уровень оценки критерия можно оценить только качественно. Множество нарушений связано с оплатой труда и для ряда из них нужно устанавливать другие границы показателей. Можно оценить значимость каждого риска, установив градацию в соответствии с 6 категориями риска. Ещё одним вариантом оценки уровня риска может быть разработка интегрального показателя риска на базе расчёта средней взвешенной, где за базовый показатель берётся оценка риска, а веса определяются контрольным органом на основе вероятности допущения нарушения и оценки его последствий, а в конечном счёте значимости данного показателя для региональных и муниципальных бюджетов и утверждаются нормативным актом.

Несмотря на высокую оценку работы органов финансового контроля, имеются и проблемы в их деятельности. В частности, несмотря на то, что в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации муниципальный финансовый контроль подразделяется на внешний, проводимый контрольно-счетным органом муниципального образования, и внутренний, проводимый органом местной администрации, в некоторых муниципальных образованиях ставки специалистов по внутреннему финансовому контролю были переведены в ставки специалистов по внешнему контролю, что привело к отсутствию в

<sup>1</sup> Составлено автором в соответствии с п.11 Постановления Правительства РФ от 27 февраля 2020 г. № 208 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля "Планирование проверок, ревизий и обследований"».

этих муниципальных образованиях сотрудников, осуществляющих внутренний финансовый контроль. Наибольшие трудности по реализации функций финансового контроля возникают у поселений в связи с нехваткой квалифицированных специалистов. Решением проблемы является передача функций по осуществлению внутреннего финансового контроля от поселений на уровень муниципальных районов. Но при этом у сотрудников контрольных органов районов возникают дополнительные обязанности.

Следующей проблемой является разработка новых нормативно-правовых актов в сфере осуществления риск-ориентированного финансового контроля, начиная с 2022 г. На исполнительные органы, и в первую очередь на Министерство финансов, будут возлагаться дополнительные функции в этой области. Причём, на мой взгляд, главные распорядители бюджетных средств также должны планировать свою работу в соответствии с требованиями риск-ориентированного контроля, а значит Министерству финансов республики нужно заранее разработать стандарты работы в этой сфере. Органам контроля нужно будет обосновать необходимость включения той или иной проверки в план на 2022 г. с учётом оценки риска в соответствии с вышеупомянутым Постановлением Правительства РФ № 208. Необходимо введение новой формы контроля с раскрытием информации, позволяющей оценить уровень существенности и вероятности риска.

Большой проблемой, которая существует уже ряд лет, является отсутствие эффективного взаимодействия и обмена информацией между органами власти в области контроля и недоверие к уже имеющейся информации по проверкам у разных контрольных органов. В 2020 г. информация о нарушениях в Министерство финансов УР поступила только от четырёх республиканских органов управления. Ряд муниципальных образований республики и ГРБС даже не размещают планы контрольных мероприятий, что препятствует обеспечению принципа открытости в соответствии с Бюджетным кодексом и Приказом Министерства финансов РФ № 243 н.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Финансы: учебник / под ред. В.М. Родионовой. Москва: Финансы и статистика. 1993. С. 79.
2. Финансы социалистического общества: учеб. пособие. Москва: Финансы и статистика. 1985. С. 41.
3. Финансы. Денежное обращение. Кредит: учебник для вузов / под ред. проф. Г.Б. Поляка. М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2-е изд. 2002. С. 69.
4. Леонтьев В.Е., Радковская Н.П. Финансы. Деньги. Кредит и банки: учеб. пособие. СПб., 2002. С. 11.
5. Финансы: учебник для вузов / под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. Москва: Изд-во «Перспектива»; Изд-во «Юрайт», 2000. С. 105.
6. Финансы, денежное обращение и кредит: учебник / под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской. Москва: Юрайт. 2001. С. 56.
7. Вопросы сущности и функций финансов в системе производственных отношений социализма. Москва: Московский финансовый институт. 1988. С. 42.
8. Козырин А.Н. Финансовый контроль // Финансовое право / под ред. О.Н. Горбуновой. Москва: Юрист, 1996.
9. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: дис. ... докт. юрид. наук. Москва, 2000.
10. Фролова Е.Е. Правовое регулирование государственного финансового контроля в сфере денежного обращения в Российской Федерации: монография. Иркутск, 2010.
11. Федулова С.Ф. Финансы: учеб. пособие. Москва: КНОРУС, 2005. 400 с.
12. Доклад начальника Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Удмуртской Республики А.А. Северюхина «Итоги и основные направления контрольно-ревизионной деятельности исполнительных органов государственной власти Удмуртской Республики и муниципальных образований в Удмуртской Республике». URL: <https://www.mfur.ru/activities/Doklady/2021-god.php>.
13. Постановление Правительства РФ от 27 февраля 2020 г. № 208 «Об утверждении федерального стандарта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля «Планирование проверок, ревизий и обследований». URL: <http://base.garant.ru/73685686/#ixzz6sUNFBNfg>.

Поступила в редакцию 13.05.2021

Федулова Светлана Фёдоровна, кандидат экономических наук,  
доцент кафедры Финансов, учёта и математических методов в экономике  
ФГБОУ ВО «Удмуртский государственный университет»  
426034, Россия, г. Ижевск, ул. Университетская, 1 (корп. 4)  
E-mail: fsffin@yandex.ru

**S.F. Fedulova****DEBATABLE ISSUES AND PRACTICAL ASPECTS OF FINANCIAL CONTROL**

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-3-403-408

The article focuses on debatable issues of the theory of financial control, related to finance controlling function. The author investigates the scientists' positions based on the two major concepts. The proponents of the first concept think that financial control originates from the existence of the special finance's controlling function, their opponents deny the existence of finance's controlling function, however, they do not decline the existence of financial control which is intentionally arranged by the government, government departments and authorities. It does not automatically emerge from the essence of finance. The author substantiates her own vision on this issue. The article presents the results of the analysis of controlling functions of the executive departments of the state and municipal administrations in the Udmurt Republic. The structure of financial improprieties and their causes are also under consideration. Risk-based financial control is in the focal point of the article. The author identifies the notion of risk in the area of financial control, makes up the table of rating scales of risks based on the criteria of "probability" and "materiality". To define the degree of risk the author suggests applying the standards of risk estimation by variation coefficient. Additionally, another variant of risk estimation is also suggested, which is based on the development of integral indicator on the calculation of average estimates. The article discusses the problems in the performance of the financial control departments and suggests the solutions to the problems.

*Keywords:* controlling function of finance, risk-based financial control, rating scales of risks, financial improprieties, estimation criteria of "probability" and "materiality", problems in the performance of financial control departments.

Received 13.05.2021

Fedulova S.F., Candidate of Economics, Associate Professor  
at Department of Finances, Accounting and Mathematical methods in Economics  
Udmurt State University  
Universitetskaya st., 1/4, Izhevsk, Russia, 426034  
E-mail: fsffin@yandex.ru