

УДК 338

*Т. Ю. Серебрякова*

Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНООВО «Российский кооперативный институт», г. Чебоксары, email: serebrtata@yandex.ru

## **КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ МИНИСТЕРСТВА СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА**

**Ключевые слова:** внутренний контроль, бюджетный кодекс, ключевые показатели, функции, анализ

Последнее десятилетие характеризуется преобразованиями в бюджетной сфере. Это и издание ряда нормативных актов, касающихся структурных изменений в организационно-правовых видах бюджетных организаций, наделения некоторых из них дополнительными функциями, связанными с управлением финансированием деятельности, приносящими некую коммерциализацию в эту сферу, это и ряд документов в области контроля за деятельностью бюджетных организаций, включая положения бюджетного кодекса относительно видов и функций контроля в рамках бюджетного законодательства. Указанные изменения требуют не только внедрения в практическую деятельность, но и научного осмысления и применения в методологических разработках для использования в управлении деятельностью таких субъектов. Статья посвящена вопросам интеграции нормативных положений о внутреннем контроле в бюджетных отношениях и методологических аспектов популярных аналитических моделей для использования в управлении эффективностью деятельности бюджетных организаций.

*T. Yu. Serebryakova*

Cheboksary Cooperative Institute (branch) ANOOVO "Russian Cooperative Institute",  
Cheboksary, email: serebrtata@yandex.ru

## **CONTROL AND ANALYTICAL ASPECT OF THE ACTIVITIES OF BUDGETARY INSTITUTIONS OF THE MINISTRY OF AGRICULTURE**

**Keywords:** internal control, budget code, key indicators, functions, analysis

The last decade has been characterized by transformations in the budget sphere. This includes the publication of a number of normative acts concerning structural changes in the organizational and legal types of budget organizations, giving some of them additional functions related to the management of financing activities that bring some commercialization to this area, and a number of documents in the field of control over the activities of budget organizations, including the provisions of the budget code regarding the types and functions of control within the budget legislation. These changes require not only implementation in practice, but also scientific understanding and application in methodological developments for use in the management of the activities of such entities. The article is devoted to the integration of regulatory provisions on internal control in budgetary relations and methodological aspects of popular analytical models for use in managing the efficiency of budget organizations. According to the results of the study, it is proposed to monitor the effectiveness of the activities of budget institutions by key performance indicators in the monitoring mode.

Изменения в бюджетном законодательстве означают, что бюджетные организации обязаны привлекать внебюджетное финансирование для исполнения государственных заданий и своих функций, в связи с чем, для них стал важен финансовый результат деятельности, поскольку стороннее финансирование дает некоторый излишек денежных средств, являющимся прибылью. В связи с этим выдвигаются задачи достижения эффективности использования всех источников средств и, соответственно,

управления всеми процессами организации для экономного и результативного исполнения функций бюджетного учреждения. Возникла необходимость контроля за степенью эффективности использования средств организации, при этом важно осуществлять его регулярно. Актуальность этой проблемы связана еще и с необходимостью контроля за возможными обстоятельствами, которые могут помешать достижению эффективности деятельности бюджетного учреждения. Указанные задачи реша-

ются с использованием аналитических оценок, информационной базой которых являются данные управленческого учета. Трудно представить организацию бюджетного учета, построенного под задачи управления. Однако это вполне реальная задача. Имея в виду управление прибылью, эффективностью, можно согласиться с О.А. Бирюковой [1]. в том, что управленческий учет должен быть направлен на формирование в бюджетном учете сведений о прибыли, доходах и расходах в разрезе подлежащих анализу видов деятельности. Бюджетный учет после имевших место преобразований настроен под задачи раздельного учета деятельности, финансируемой из различных источников. Как отмечает Г.Ю. Стукалова при наличии некоторых спорных положений в бюджетном учете и отчетности, в целом, они позволяют осуществлять анализ результатов деятельности по их видам [2].

#### **Цель исследования**

На основе исследования положений о контроле, содержащихся в нормативных документах, сформировать модель анализа для ее использования руководством бюджетного учреждения в целях контроля за эффективностью деятельности.

#### **Материал и методы исследования**

За базу для исследования были взяты бюджетные организации министерства сельского хозяйства одного из субъектов РФ правовые документы по организации контроля в министерстве, а также определяющие цели, задачи и функции бюджетных учреждений. Путем абстрагирования и моделирования выявлены возможные аналитические модели, которые способствовали бы информированию руководства о степени достижения целей организации, имея в виду, что одной из основных целей, является эффективность деятельности.

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

Аналитическая работа бюджетного учреждения, как и любого другого экономического субъекта, необходима не сама по себе, а в связи с контрольной функцией управления. Не требует доказательств

то обстоятельство, что менеджменту необходимо контролировать процесс исполнения управленческих целей и задач и своевременно корректировать возникающие отклонения в намеченных действиях, направленных на их полную реализацию. В связи с имеющими место преобразованиями в финансировании бюджетных организаций возникает необходимость привнесения элементов менеджмента в управление данными субъектами. Особенности финансирования бюджетной сферы, связанные с привлечением внебюджетного финансирования по коммерческим договорам, накладывают отпечаток на управление деятельностью. При этом экономическая задача для бюджетного учреждения, так же, как и для коммерческого, остается неизменной – получение прибыли и, следовательно, эффективная деятельность.

В связи с этим, именно руководителю бюджетного учреждения необходимо контролировать конечные показатели эффективности, которые для бюджетного учреждения выражаются через экономичность и результативность. Эффективность его деятельности руководителю необходимо оценивать с двух точек зрения:

- внутренней
- внешней.

Это связано с особенностями контрольной функции управления и внутренними актами Министерства сельского хозяйства, регламентирующими контрольную деятельность подведомственных организаций. Согласно приказу 49 от 02.02.2021 г. Министерства сельского хозяйства утвержден «Порядок осуществления и организации внутреннего финансового контроля в Министерстве сельского хозяйства РФ» [3]. Данный документ базируется на положениях ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса, а именно пункта 1 указанной статьи: «Внутренний финансовый аудит является деятельностью по формированию и предоставлению руководителю главного администратора бюджетных средств, руководителю распорядителя бюджетных средств, руководителю получателя бюджетных средств, руководителю администратора доходов бюджета, руководителю администратора источников финансирования дефицита бюджета:

1) информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, администратора доходов бюджета, администратора источников финансирования дефицита бюджета (далее – администратор бюджетных средств), главного администратора бюджетных средств, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;

2) предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств;

3) заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента.» [4].

При этом, как показывает приказ 49 от 02.02.2021 г. организация внутреннего аудита ограничилась только применением подпункта 1) пункта второго указанной статьи: «Внутренний финансовый аудит осуществляется в целях:

1) оценки надежности внутреннего процесса главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, осуществляемого в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий (далее – внутренний финансовый контроль), и подготовки предложений об организации внутреннего финансового контроля» [3]. Данный вывод сделан в главе 2 настоящего исследования. В приказе 49 дана также отсылка на приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18 июня 2020 г. № 112н «Порядок проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента» [5]. Данный документ, среди прочего, устанавливает правила расчета и анализа значений показателей качества финансового менеджмента, формирования и представления информации, необходимой для проведения мониторинга. Однако, среди ключевых показателей качества финансового мониторинга отсутствуют показатели, характеризующие эффективность деятельности бюджетного учреждения. Например, среди ключевых показателей качества менеджмента

значится: нарушение порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет, нарушения требований к формированию и представлению документов, необходимых для планирования и исполнения бюджета, отклонение плановых и фактических показателей при кассовом планировании, равномерность осуществления кассовых расходов бюджета, доля неиспользованных на конец года бюджетных ассигнований, неправомерное использование бюджетных средств и т.п. Как усматривается из документа Минфина, не все ключевые показатели имеют денежную оценку и даже некоторые не являются производными от показателей, выраженных в денежных единицах измерения. Многие показатели характеризуют число случаев различного рода нарушений по формированию и использованию доходной и расходной частей бюджетных росписей. Между тем, эти показатели не характеризуют эффективность деятельности, что вполне логично, поскольку они помогают установить качество управления в целом, а не качество управления прибылью или эффективностью.

Для контроля за эффективностью необходимо отслеживать иные показатели, те, которые отражают эффективность деятельности. В рассматриваемом документе об организации внутреннего контроля говорится, что он составлен с учетом федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2019 г. № 196н, где в частности в пункте 16 подпункте д) приводятся следующие задачи внутреннего аудита в области контроля за качеством менеджмента:

«д) оценка результативности и экономности использования бюджетных средств главным администратором (администратором) бюджетных средств, в том числе путем формирования субъектом внутреннего финансового аудита суждения:

-о полноте обоснования расходов на достижение заданных результатов, включая объективность и достоверность показателей непосредственных и конечных результатов, в случае их наличия;

-своевременности доведения и полноте распределения бюджетных ассигнований, а также о полноте обоснования причин возникновения неиспользованных остатков бюджетных средств и (или) лимитов бюджетных обязательств, в случае их наличия;

-качестве обоснований изменений в сводную бюджетную роспись, бюджетную роспись;

-соответствии объемов осуществленных кассовых расходов прогнозным показателям кассового планирования;

-уровне достижения значений показателей результата выполнения мероприятий (при наличии);

-обоснованности объектов закупок, в том числе обоснованности объема финансового обеспечения для осуществления закупки, сроков (периодичности) осуществления планируемых закупок, а также начальных (максимальных) цен контрактов;

-обоснованности выбора способов определения поставщика (подрядчика, исполнителя) в соответствии со статьей 24 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2013, № 14, ст. 1652; 2019, № 18, ст. 2195) с целью достижения экономии бюджетных средств;

-равномерности принятия и исполнения обязательств по государственным (муниципальным) контрактам с учетом особенностей выполняемых функций и полномочий в течение финансового года;

-обоснованности объемов межбюджетных трансфертов из бюджета другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации для достижения значимых показателей результативности использования субсидий, установленных соглашениями о предоставлении субсидий и (или) иных межбюджетных трансфертов, имеющих целевое значение;

-обоснованности показателей государственного (муниципального) задания на оказание (выполнение) государственных (муниципальных) услуг (работ) исходя из объема государственных (муниципальных) услуг (работ) в соответствии

с социальными гарантиями и обязательствами государства;

-наличии, объеме и структуре дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе просроченной» [6].

Между тем, в приказе № 49 от 2.02.2021 г. указано: внутренний финансовый контроль – это внутренний процесс Министерства как главного администратора бюджетных средств, который осуществляется в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулируемыми бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий, в том числе путем совершения контрольных действий.

Организация и проведение внутреннего финансового контроля осуществляются:

– заместителями Министра сельского хозяйства Российской Федерации, курирующими соответствующие структурные подразделения Министерства, которые отвечают за выполнение бюджетных процедур;

-руководителями структурных подразделений Министерства, которые организуют и выполняют бюджетные процедуры [3].

Бюджетные процедуры – это процедуры Министерства как главного администратора бюджетных средств. Их результат влияет на значения показателей качества финансового менеджмента, определяемые в соответствии с порядком проведения мониторинга качества финансового менеджмента, предусмотренным пунктом 6 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в том числе процедуры по составлению и представлению сведений, необходимых для составления проекта бюджета, а также по исполнению бюджета, ведению бюджетного учета и составлению бюджетной отчетности [4].

Здесь заложены некоторые противоречия, состоящие в том, что с одной стороны, положение об осуществлении и организации внутреннего контроля в Министерстве сельского хозяйства устанавливает, что контроль происходит согласно порядку контроля за эффективностью менеджмента, а с другой стороны, ссылаясь на бюджетный кодекс, в соответствие с порядком контроля за эффективностью деятельности, фак-

тически предусматривается контроль за деятельностью бюджетного учреждения в целом. При этом в самом документе не обозначены ключевые показатели ни эффективности менеджмента, ни эффективности деятельности в целом.

Иными словами, имеется в виду встроенный и надстроенный контроль. В первом случае речь идет о встроенном в процессы деятельности бюджетного учреждения контроле, во втором случае – о надстроенном над процессами бюджетного учреждения контроле [7]. При этом, надстроенный над процессами контроль, или надпроцессный, может осуществляться как руководителем бюджетного учреждения, так и (или) учредителем бюджетного учреждения. Таким образом, существует необходимость в их конкретизации для целей внутреннего контроля. Учредителем бюджетных организаций в своем министерстве является Министерство сельского хозяйства. Ему и следует более конкретным образом описать какие именно показатели, характеризующие результат их деятельности, интересует министерство.

Кроме того, следует подчеркнуть, что документ о внутреннем финансовом контроле Минсельхоза говорит об организации внутреннего контроля со стороны Минсельхоза в отношении подведомственных структурных подразделений. Не конкретизируется, что относится к структурным подразделениям. В классической теории контроля различают ведомственный контроль в виде внутриведомственного и внутриведомственного. Под внутриведомственным понимают контроль, организованный внутри ведомства по отношению к экономическим субъектам, входящим в структуру министерства или курируемые министерством [8]. В контексте современной бюджетной организационной структуры, очевидно, к таким субъектам относятся бюджетные учреждения, автономные учреждения и бюджетные организации. К внутриведомственному контролю следует отнести такой, который организуется внутри бюджетных учреждений, автономных учреждений и бюджетных организаций. Таким образом, внутриведомственный контроль, организуемый в форме финансового внутреннего контроля будет по отноше-

нию к бюджетному учреждению внешним контролем, а внутренним финансовым контролем бюджетного учреждения должен заниматься менеджер этого центра и его руководитель в первую очередь, исходя из должностных обязанностей каждого. Таким образом, подход к контролю за эффективностью деятельности бюджетного учреждения должен быть двухуровневый:

– для оценки внутриведомственным контролем, то есть с внешней точки зрения.

– для оценки функционирования каждого работника, ответственного за процесс, оценки менеджмента и его вклада в общую эффективность, то есть с внутренней точки зрения.

В бюджетном кодексе эффективность рассматривается с позиций экономичности и результативности. В таком случае оба уровня контроля затрагивают первый из названных видов индикаторов – индикаторы экономичности. Индикаторы результативности, то есть индикаторы второго вида, основываются на данных внешних источников, не имеющих прямого отношения к бюджетному учреждению в том смысле, что данные для расчета таких индикаторов следует брать из внешних источников. Одним из основных источников для них является статистические показатели по регионам, а также это могут быть отчетные данные тех экономических субъектов, которые обслуживаются конкретными бюджетными организациями в части предоставления государственных услуг и осуществления иных полномочий на территориях расположения коммерческих организаций, чьи показатели будут взяты для расчета второго вида индикаторов. В связи с этим, ключевые показатели для внутреннего и внешнего контроля будут, очевидно, различны.

Например, индикаторы экономичности должны отражать интенсивные стороны в деятельности бюджетных учреждений, а индикаторы результативности – экстенсивные. Оба вида должны определяться в разрезе структурных подразделений бюджетных организаций для оценки функционирования каждого структурного подразделения и контроля за деятельностью его менеджмента. Для внешнего контроля наряду

с указанными показателями, рассчитываемыми в целом по бюджетной организации, следует изучить показатели деятельности коммерческих организаций на территории присутствия бюджетной организации. При улучшении показателей деятельности бизнес-субъектов можно делать выводы об успешной работе подведомственных Минсельхозу учреждений, при ухудшении показателей – следует провести дополнительную аналитическую работу по выявлению ухудшающих факторов для более точного разграничения ответственности.

Для постоянного контроля за достижением ключевыми показателями контрольных значений целесообразно использовать такой метод контроля как мониторинг. Он означает непрерывное сравнение достигнутых показателей с эталонным значением или с фактическими данными за прошлые или сопоставимые периоды. Для организаций Минсельхоза важно контролировать динамические изменения показателей, поскольку эталонных данных не существует, с одной стороны, а с другой стороны, зачастую они могут быть просто не установлены. Для установления эталонных значений показателей необходимо иметь многолетние наблюдения, но даже и они не могут с абсолютной точностью обеспечить разделение плохого и хорошего значения. Очевидно, что на первых этапах контроля за показателями эффективности в виде экономности и результативности, следует регулярно устанавливать требуемые значения внутренним распорядительным документом руководителя. В таком случае эти значения можно рассматривать как целевые значения, достигнуть которые необходимо, поскольку они обеспечивают должный уровень выполнения

государственных услуг и привлечения для этого финансовых, трудовых и материальных ресурсов. Контроль степени достижения (недостижения) целевых значений будет обеспечивать должный уровень управления.

Таким образом, по итогам мониторинга выявляются ключевые показатели, по которым не достигнуты контрольные значения, что позволяет определять слабые стороны в достижении эффективности деятельности бюджетного учреждения.

### Выводы

Предложенная методика контроля за эффективностью на основе использования целевых значений ключевых показателей позволяет с заданной периодичностью отслеживать достижение показателей эффективности бюджетной организации для своевременного реагирования на возникающие риски неэффективной деятельности. Еще раз подчеркнем, реагирование должно осуществляться как со стороны внутреннего (внутрихозяйственного) контроля, так и ведомственного контроля. В первом случае, руководитель бюджетной организации, исследуя результаты мониторинга, определяет виновных за недостижение контрольных значений ключевых показателей внутри своей организации, для того, чтобы предпринять дополнительные действия по устранению препятствий и недостатков в деятельности своих подчиненных. Во втором случае, министерству сельского хозяйства следует определить недостатки руководства бюджетной организацией в целом и принять соответствующие меры для улучшения управления, которые приведут в конечном итоге к коррекции показателей деятельности.

### *Библиографический список*

1. Серебрякова Т.Ю., Бирюкова О.А., Кондрашова О.Р. Институциональные подходы к классификации управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 2 (440). С. 204-212.
2. Стукалова Г.Ю. Учетно-аналитическое обеспечение оценки эффективности деятельности бюджетных учреждений Министерства сельского хозяйства Российской Федерации // Вестник Российского университета кооперации. 2021. № 1 (43). С. 98-104.
3. Порядок осуществления и организации внутреннего финансового контроля в Министерстве сельского хозяйства РФ. Приказ 49 от 02.02.2021 г. Министерства сельского хозяйства.

4. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон № 145-ФЗ от 31.07.1998.
5. Порядок проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18 июня 2020 г. № 112н.
6. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита». Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2019 г. № 196н.
7. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: НИЦ ИНФРА-М. 2016. 328 с.
8. Серебрякова Т.Ю. Контроль и ревизия. Чебоксары: Салика, Руссика. 2003. 291 с.