

УДК 336.1(045)

Е. А. Федченко

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
г. Москва, email: Eafedchenko@fa.ru

КОНЦЕПЦИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО И КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ФИНАНСОВО- ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Ключевые слова: контроллинг, государственные учреждения, учетно-аналитическое обеспечение, контрольное обеспечение, центр финансовой ответственности, центр развития, центр затрат.

Предметом исследования данной статьи признается инструментальное обеспечение системы контроллинга являющейся основополагающей частью результативного функционирования принятия руководителем эффективных управленческих решений и достижения целей системы контроллинга деятельности государственного учреждения. Целью статьи является анализ учетно-аналитического и контрольного обеспечения системы контроллинга. Автор использует методы эмпирического, теоретического и сравнительного исследования, систематизации информации. Результаты и выводы исследования могут быть учтены при внедрении системы контроллинга в государственных учреждениях.

Е. А. Fedchenko

FSFEI of HE «Financial University under the Government of the Russian Federation»,
Moscow, email: Eafedchenko@fa.ru

THE CONCEPT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL AND CONTROL SUPPORT OF THE SYSTEM OF CONTROLLING THE FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES OF STATE INSTITUTIONS

Keywords: controlling, government agencies, accounting and analytical support, control support, financial responsibility center, development center, cost center.

The subject of the research of this article is the instrumental support of the controlling system, which is a fundamental part of the effective functioning of the manager of effective management decisions and achieving the objectives of the system of controlling the activities of the state institution. The purpose of the article is the analysis of accounting and analytical and control support of controlling system. The author uses methods of empirical, theoretical and comparative research, systematization of information. The results and conclusions of the study can be taken into account in the implementation of the system of controlling in public institutions.

Учетно-аналитическое обеспечение системы контроллинга финансово-хозяйственной деятельности государственных учреждений основывается на экономико-математическом подходе и представляет собой систему показателей.

Для системы показателей необходима разработка направлений для функционирования системы контроллинга финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения. Показателями являются относительные и абсолютные величины, позволяющие в количественной форме отразить стороны финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения. Напри-

мер, такими направлениями системы показателей могут стать показатели выполнения государственного задания, показатели эффективности использования имущества, показатели результативности осуществления приносящей доход деятельности и другие. При разработке системы показателей требуется учитывать необходимость характеризовать финансово-хозяйственную деятельность государственного учреждения не только с количественной стороны, но и качественной путем анализа причин возникновения той или иной ситуации.

Таким образом, разработанная система показателей позволит установить кон-

трольные точки в деятельности учреждения, на которые должен быть направлен механизм системы контроллинга.

Применение учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга начинается с рассмотрения этапов концепции внедрения системы контроллинга с точки зрения инструментальных аспектов ее реализации (табл. 1).

Эффективное функционирование системы контроллинга возможно при реализации всех этапов внедрения инструментального обеспечения. Формирование финансовой структуры, бюджетной структуры, общей схемы функционирования финансово-бюджетной структуры с распределением

центров ответственности послужит организационной основой для реализации учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга, оценки возможных сценариев, функционирования информационной системы оценки результативности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения на основе единых методических подходов для принятия эффективных управленческих решений.

Внедрение системы учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга в образовательном учреждении (далее – ОУ) имеет следующий вид (рис. 1).

Таблица 1

Этапы внедрения инструментального обеспечения системы контроллинга

№ п/п	Содержание этапа	Цель этапа
1.	Подготовительный этап	Анализ организационной структуры, направлений и видов деятельности, источников финансового обеспечения. Проведение обследования текущего состояния систем планирования, учета, анализа и контроля, ориентированных на достижение стратегических целей ОУ и заданных государственными заданиями результатов.
2.	Формирование финансовой структуры ОУ	Анализ выделенных центров ответственности. Определение деятельности центров финансовой ответственности (ЦФО). Распределение финансовой ответственности между структурными подразделениями. Назначение ответственных лиц в ЦФО.
3.	Формирование бюджетной структуры ОУ	Составление перечня бюджетов и определение взаимосвязи между ними. Определение общей схемы формирования сводного бюджета ОУ. Последовательное планирование и учет результатов финансово-хозяйственной деятельности.
4.	Формирование финансово-бюджетной структуры ОУ	Установление ответственности каждого ЦФО за исполнение бюджетов
5.	Формирование системы планирования деятельности ОУ	Определение порядка, регламентов, субъектов и объектов планирования, форматов и принципов формирования бюджета, соответствующего финансовым целям ОУ.
6.	Анализ исполнения бюджетов и принятие управленческих решений по его результатам	Выбор показателей для анализа и оперативного принятия эффективных управленческих решений. Определение способов, алгоритмов и методик финансово-экономического анализа. Оценка различных сценариев изменения финансового состояния ОУ. Аналитическая панель ректора, включающая анализ всех функциональных областей.
7.	Постановка управленческого учета в ОУ	Определение перечня и форм управленческой отчетности. Создание информационной базы для оценки результативности и эффективности деятельности ОУ, выработки основных стратегических и управленческих решений на основе единых методологических подходов.



Рис. 1. Внедрение учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга в образовательном учреждении

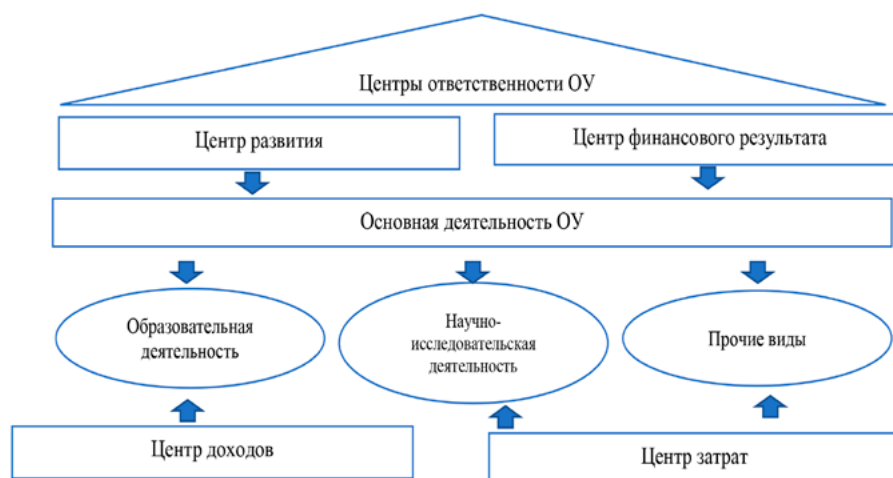


Рис. 2. Финансовая структура ОУ по направлениям деятельности

Одним из направлений организации системы показателей является их систематизация по источникам финансового обеспечения. Эффективное функционирование системы показателей как инструмента системы контроллинга зависит от создания финансовой структуры образовательного учреждения (этап №2 внедрения инструментального обеспечения системы контроллинга).

Финансовая структура образовательного учреждения (рис. 2) позволит достичь

установленных системой контроллинга финансово-хозяйственной деятельности государственных учреждений целей путем обеспечения прозрачности финансово-экономической деятельности подразделений, стимулирования снижения затрат, дифференцирования критериев оценки, финансовой ответственности и управленческих полномочий в зависимости от центров ответственности, мотивации руководителей центров ответственности к финансовым результатам деятельности.



Рис. 3. Финансовая модель деятельности ОУ

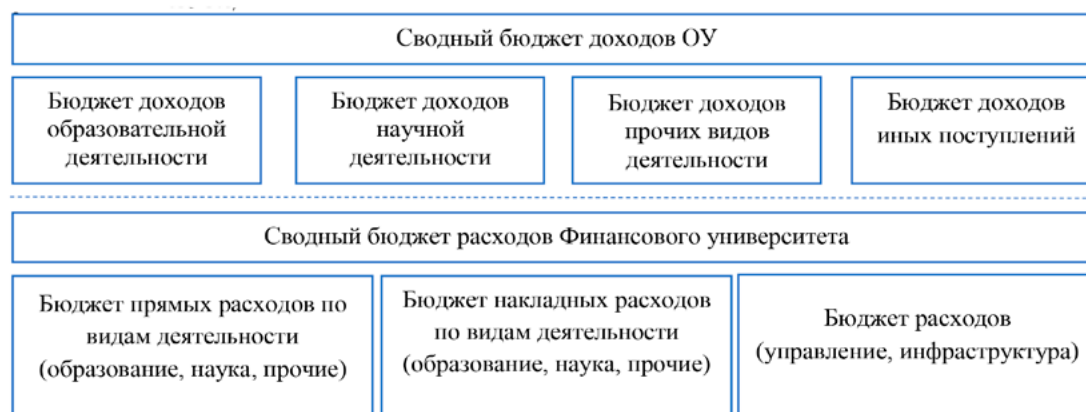


Рис. 4. Перечень бюджетов ОУ по видам деятельности

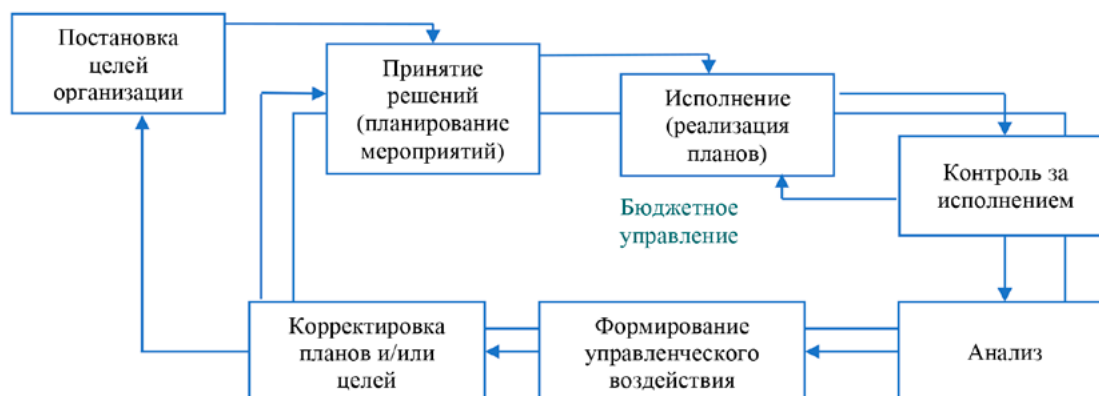


Рис. 5. Цикл управление образовательной организацией

Так, центры ответственности ОУ детализируются на центр развития, центр финансового результата, центр доходов и центр затрат. Необходимо отметить, что все центры ответственности, представляющие собой функциональные области финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения, могут включать в себя различные комбинации детализированных центров. Всем видам деятельности ОУ присущи указанные аспекты центров ответственности. Концепция учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга подразумевает разработку финансовой модели деятельности ОУ (рис. 3), поскольку каждая функциональная область осуществляет финансово-хозяйственную деятельность на основе выделенного бюджета по видам деятельности. Все бюджеты функциональных областей консолидируются в сводный бюджет, соответствующий финансовым целям государственного учреждения (рис. 4)

Финансовая модель представляет собой концептуальную схему системы доходов и расходов ОУ по видам деятельности.

Эффективное и результативное исполнение сводных бюджетов ОУ является основополагающим аспектом достижения целей системы контроллинга деятельности государственного учреждения. Достижение эффективного и результативного исполнения сводных бюджетов возможно благодаря применению учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга как инструментального механизма его реализации путем анализа расчетов установленных показателей, оценки их отклонения от заданных результатов (при наличии) и анализа причин возникновения выявленных результатов. Анализ финансово-хозяйственной деятельности представляет собой совокупность способов, методов, алгоритмов, которые позволяют оценить эффективность использования ресурсов и активов учреждения, выявить экономические резервы для достижения целей системы контроллинга деятельности государственного учреждения и улучшения показателей платежеспособности, финансовой устойчивости, и выполнения стратегических показателей.

Другим направлением организации системы показателей в ОУ для анализа деятельности является систематизация в зависимости от цикла управления (рис. 5)

В зависимости от цикла управления в ОУ показатели деятельности государственного учреждения могут разделяться на показатели качества планирования, показатели финансовой устойчивости, стратегические показатели.

Таким образом, концепция учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга представляет собой ориентированный на достижение целей инструментальный механизм в форме системы показателей. Достижение целей системы контроллинга возможно путем принятия эффективных управленческих решений на основе результатов анализа показателей и функционирования системы сводных бюджетов в финансовой структуре учреждения.

Контрольное обеспечение системы контроллинга деятельности государственных учреждений представляет собой действия и процессы, осуществляемые структурным подразделением учреждения (службой контроллинга при использовании аудиторского инструментария) по изучению и оценке законности и эффективности операций и достоверности учета и отчетности. Обязанность учреждений вести учет бюджетных, денежных обязательств обуславливает необходимость разработки контрольного обеспечения полноты, правильности и своевременности ведения учета [8].

Контрольное обеспечение классифицируются по направлениям в соответствии с видами нарушений фактов хозяйственной жизни при ведении учета (рис. 6).

При осуществлении деятельности государственным учреждением, возможна комбинация видов нарушений по указанным направлениям, но в соответствии с контрольным обеспечением, нарушения и ошибки могут быть минимизированы и (или) предотвращены.

Целесообразность разработки контрольного обеспечения связана с возможными рисками, выявленными на основе анализа результатов расчета и изучения причин выявленных отклонений абсолютных и относительных показателей деятельности учреждения. Примеры контрольного обеспечения в пределах расчета возможных показателей финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения приведены в табл. 2.

Реальность	• Отражены финансово-хозяйственные операции, не существующие в действительности
Полнота	• Не отражены в бухгалтерском учете финансово-хозяйственные операции
Санкционирование	• Финансово-хозяйственные операции отражены не санкционированно
Точность	• Отражение в учете неверных суммовых выражений
Классификация и учет	• Неправильное отражение на счетах учета фактов хозяйственной деятельности
Периодизация	• Несвоевременное отражение хозяйственной операции

Рис. 6. Направления контрольного обеспечения

Таблица 2

Контрольное обеспечение финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения

Показатели	Процедура
качество формирования себестоимости государственных услуг	проверка формирования себестоимости государственных услуг
оборачиваемость финансовых активов (в рамках государственного задания и приносящей доход деятельности)	проверка документального подтверждения остатков субсидии на выполнение государственного задания
сбалансированность денежных потоков (эффективность управления денежными потоками)	анализ сравнение кассовых расходов оценка эффективности деятельности экономического субъекта по источникам финансового обеспечения
эффективность денежных потоков	проверка соблюдения кассовой дисциплины проверка достаточности денежных средств для покрытия кредиторской задолженности
рентабельность для приносящей доход деятельности	проверка правильность формирования фактических расходов
эффективность управления доходами	проверка наличия кредиторской задолженности
эффективность управления имуществом	проверка эффективности использования имущества по источникам финансового обеспечения
соблюдение принципа осмотрительности	проверка наличия отложенных обязательств
наличие чистых активов в отчетности	анализ чистых активов и ликвидности финансово-хозяйственной деятельности
эффективность использования финансовых активов	расчет эффективности использования имущества

Взаимосвязь инструментального обеспечения системы контроллинга, а именно контрольного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения и учетно-аналитического обеспечения обусловлена общей целью – минимизация рисков недостоверности организации бухгалтерского учета

и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, обеспечение достоверности информации по получению и использованию средств субсидии на выполнение государственного задания предполагает реализацию контрольного обеспечения учета санкционирования расходов (рис. 7)



Рис. 7. Контрольное обеспечение учета санкционирования расходов [7]

Таблица 3

Предлагаемая карта рисков для целей системы контроллинга деятельности государственного учреждения

Процедура	Действие по выполнению процедуры	Показатель риска			Влияние риска	Причины риска	Вид риска	Последствия риска	Контрольные обеспечение
		Наименование	Значение	Критерий оценки					
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8

Контрольное обеспечение позволяют достоверно и своевременно получать необходимую информацию для принятия эффективных управленческих решений.

Таким образом, контрольное обеспечение совместно с учетно-аналитическим сопровождением позволят оценить эффективность и результативность учетного процесса, в том числе позволяют минимизировать и (или) предотвратить возможные риски появления недостоверной информации, связанной достижением целей системы контроллинга финансово-хозяйственной деятельности государственных учреждений.

Важной составляющей аудиторского инструментария системы контроллинга является карта рисков, в которую интегрируют разрабатываемое контрольное обеспечение. Ведение карты рисков для целей реализации системы контроллинга осуществляется с учетом положений реестра рисков, актуализируемого структурным подразделением, отвечающим за организацию и осуществление внутреннего аудита в учреждении. Реестр рисков представляет собой документ, используемый для сбора и анализа информации об учетных рисках. Учетный риск – возможное событие, негативно влияющее на результат выполнения учетной процедуры. Учетные процедуры – процедуры учреждения, результат выполнения которых влияет на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе процедуры по организации бухгалтерского учета.

Необходимо отметить, что служба контроллинга и структурное подразделение внутреннего аудита являются функционально независимыми. Субъект внутреннего аудита применяет и ведет реестр учетных рисков для функций планирования аудиторской деятельности. Служба контроллинга применяет карту рисков для выявления «слабых» сторон финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения, анализа причин и выявления необходимых мер для последующего принятия эффективного управленческого решения руководителем учреждения.

Карта рисков для целей применения службой контроллинга содержит информацию о наименовании осуществляемой в учреждении учетной процедуры

(действии по выполнению процедуры), в которой выявлен риск, дополнительно указываются показатели, относящиеся к данному виду риска, их значения и отклонения от критерия оценки; описание выявленного риска и его причин; описание возможных последствий реализации риска и контрольное обеспечение (табл. 3)

Рисками финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения являются: риск низкого качества финансового планирования; риск нарушения законодательства Российской Федерации; риск неправомерного использования бюджетных средств; риск неэффективного использования средств бюджета; риск нецелевого использования бюджетных средств; риск некачественного исполнения финансовой дисциплины; риск несвоевременного принятия бюджетных обязательств; риск недостоверности данных учета бюджетных обязательств; риск недостоверности данных учета денежных обязательств; риск неисполнения денежных обязательств; риск недостоверности данных бухгалтерской (бюджетной) отчетности; другие риски.

Таким образом, контрольное обеспечение финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения интегрируют в карту рисков и представляют собой составляющую аудиторского инструментального обеспечения системы контроллинга. Аудиторский инструментарий позволяет выявлять нарушения в финансово-хозяйственной жизни экономического субъекта, за счет применения карты рисков и анализа содержащейся в ней информации с помощью таких методов как мониторинг, оценка, тестирование, инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры. Неотъемлемым элементом аудиторского инструментария является риск-ориентированный подход.

На основе вышеизложенного можно констатировать, что инструментальное обеспечение системы контроллинга является основополагающей частью результативного функционирования принятия руководителем эффективных управленческих решений и достижения целей системы контроллинга деятельно-

сти государственного учреждения. Использование математического аппарата в процессе реализации системы контроллинга деятельности государственного учреждения является неотъемлемой частью инструментального обеспечения системы контроллинга. Составными аспектами инструментального обеспечения являются учетно-аналитическое и аудиторское (контрольное) обеспечение системы контроллинга. Концепция учетно-аналитического обеспечения системы контроллинга представляет собой ориентированный на достижение целей системы контроллинга инструментальный механизм в форме системы показателей, систематизированной по источникам финансового обеспечения деятельности государственного учреждения. Достижение целей системы контроллинга

возможно путем принятия эффективных управленческих решений на основе анализа результирующих показателей и функционирования системы сводных бюджетов в финансовой структуре учреждения. Контрольное обеспечение финансово-хозяйственной деятельности государственного учреждения интегрируют в карту рисков и представляют собой составляющую инструментального обеспечения системы контроллинга, позволяющего выявлять нарушения экономического субъекта. Функционирование учетно-аналитического и аудиторского инструментария требует разработки методических документов учетно-аналитического и аудиторского (контрольного) сопровождения системы контроллинга деятельности государственного учреждения.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ (в редакции Федерального закона от 26 июля 2019 г. №199-ФЗ)/
2. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: пер. с нем. / Под ред. В. Б. Ивашкевича. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2006. 304 с.
3. Намитулина А.З., Абашилов Х.М.Ш., Медведев Н. Н. Финансовый механизм государственных и муниципальных учреждений, повышение его эффективности // Экономика и предпринимательство. 2018. № 3 (92). С. 833-837.
4. Никифоров Б.Д. Финансовый контроллинг как основной инструмент финансовой политики // Новая наука: Современное состояние и пути развития. 2017. № 1-1. С. 235-237.
5. Орлов А.И., Луценко Е.В., Лойко В.И. Перспективные математические и инструментальные методы контроллинга / Под научной ред. проф. С.Г. Фалько: Монография. Краснодар, КубГАУ. 2015. 600 с.
6. Пригаро С.В. Системный анализ факторов и показателей принятия решения при управлении имуществом комплексом высших учебных заведений // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2018. № 3. С. 92.
7. Федченко Е.А. Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями: автореф. дис. ... докт. экон. наук. Москва, 2017. 48 с.
8. Федченко Е.А. Оценка и контроль эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений: монография. М.ИНФРА-М, 2016. 348 с.