

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Контроль. Ревизия. Аудит

ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ: ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД

Галина Юрьевна СТУКАЛОВА

аспирантка,
Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева
(РГАУ – МСХА имени К.А. Тимирязева),
Москва, Российская Федерация
ovechkina_g@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

История статьи:

Рег. № 225/2021
Получена 19.04.2021
Получена в
доработанном виде
22.04.2021
Одобрена 26.04.2021
Доступна онлайн
14.05.2021

УДК 657.6

JEL: G32, M41

Аннотация

Предмет. Контрольные функции управления актуальны во всех секторах экономики, включая государственный. Изменения бюджетного законодательства последних десятилетий заставляют переосмысливать функции бюджетных учреждений по мере того, как в них появляются элементы рыночных отношений. Их главным признаком является сочетание бюджетного и внебюджетного финансирования деятельности. В этой связи на передний план выходят вопросы оценки эффективности как функционирования бюджетных учреждений, так и эффективности использования внебюджетных поступлений. В статье исследуется роль контрольной функции управления в оценке эффективности бюджетных учреждений.

Цели. Обоснование институциональных элементов категории «контроль» применительно к бюджетным учреждениям с учетом особенностей их финансирования, а также теоретическое исследование необходимости контроля эффективности их деятельности.

Методология. В работе использовались общенаучные методы познания. Системный подход и логическое обобщение позволили систематизировать приоритетные точки зрения на исследуемые категории. Абстрагирование было применено для обобщения основных выводов.

Результаты. Категория финансового контроля по-прежнему неоднозначно трактуется учеными. Кроме того, нормативные документы, принимаемые как законодателями, так и правительством, не соответствуют существующим взглядам на финансовый контроль, что требует учета и обоснования при его классификации. Возможно, некоторые подвиды финансового контроля таковыми не являются, что может стать основанием для дополнительных дискуссий. По авторскому мнению, любая деятельность, связанная с финансовыми потоками, является финансовой. Следовательно, присущий ей контроль относится к финансовому. В силу специфики финансирования бюджетного учреждения государственный бюджетный контроль делится на

Ключевые слова:

бюджетное
учреждение,
финансовый контроль,
эффективность,
внебюджетное
финансирование,
анализ

контроль за бюджетным и внебюджетным финансированием. Поскольку результат деятельности бюджетного учреждения оценивается с позиций эффективности бюджетных расходов на исполнение государственных функций, контроль необходимо направить на оценку эффективности деятельности бюджетных учреждений в разрезе источников финансирования.

Область применения. Представленные в статье результаты исследования предназначены для развития теоретических взглядов на контроль эффективности бюджетных учреждений как важнейшего инструмента управления. Результаты могут использоваться в научной и практической деятельности, связанной с исследованиями в области учета и контроля.

Выводы. Государственный финансовый контроль включает в себя несколько подвидов, в том числе бюджетной и внебюджетной деятельности. Деятельность бюджетных учреждений должна контролироваться по этим двум элементам в целях оценки эффективности использования бюджетных средств на исполнение государственных функций.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Стукалова Г.Ю. Финансовый контроль эффективности деятельности бюджетных учреждений: институциональный подход // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 5 – С. 592 – 604.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.5.592>

Категория «контроль» стала неотъемлемой частью множества научно-практических исследований в области экономики. Это связано с характером данного явления, которое, являясь философской категорией, характеризуется универсальностью, направленной на регуляцию и улучшение всех протекающих в социуме процессов.

Контроль неразрывно связан с управлением и сопровождает все его процессы. Вне управления контроля не бывает. В управлении выделяют три последовательных процесса: планирование, в том числе целеполагание; организацию исполнения запланированного; контроль достижения запланированного. Такая точка зрения является основополагающей, отражающей суть контрольного механизма. Таким образом, контроль составляет итоговую часть управления, в рамках которой происходит сопоставление достигнутого с запланированным.

Согласно этой концепции управление представляет собой смену циклов, и контроль представлен конечной частью каждого цикла управления. При этом следует иметь в виду двойственность контроля, поскольку контроль еще присутствует и внутри каждого процесса управления, являясь внутривещным, то есть встроенным в процессы. Управление без

контроля невозможно. Оно генерирует контроль, в связи с чем контроль – это функция управления. Таким образом, контроль – это составная часть процесса управления и его функция, существующие вне зависимости от желаний и устремлений как субъекта, так и объекта контроля.

Подобного мнения придерживаются С.О. Шохин и Л.И. Воронина. Они полагают, что контроль можно охарактеризовать как одну из функций управления, представляющую собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить степень их реализации, наличие отклонений и неблагоприятных ситуаций, о которых целесообразно своевременно проинформировать компетентные органы, способные принять меры по улучшению положения дел [1].

Контроль выступает индикатором обратной связи, так как по его результатам производится корректировка принятых, исполненных и не достигнутых решений и планов. При этом он обеспечивает возможность продвижения вперед в решении управленческих задач путем выявления отклонений достигнутого от запланированного, побуждает с использованием собственного инструментария – анализа – определить причины этих отклонений, виновников, обстоятельства для выработки нового решения.

Контроль в качестве функции или этапа управления присутствует в любых отношениях управления, в том числе в экономических. Поскольку экономика – это наука о хозяйствовании, можно рассматривать экономический контроль в проекции к элементам экономики: административный контроль (контроль процедур управления), финансовый контроль и технико-технологический контроль.

При определении категории «финансовый контроль» у исследователей мнения расходятся, правда, с тенденцией к признанию наличия финансового контроля не только в сфере государственных финансов, но и в частных. Некоторые ученые его связывают с государственными финансами, основанными на бюджетном распределении средств, и, таким образом, не признают его наличия в коммерческой деятельности. Это несколько устаревший подход, присущий социалистическому способу ведения хозяйства с единой формой собственности – государственной, при которой имело место бюджетное финансирование всех предприятий и дальнейшее перераспределение средств через государственный бюджет. Есть ученые, которые полагают, что виды контроля зависят от отраслей права. Например,

С.О. Шохин связывает финансовый контроль с правовыми отношениями в финансовой сфере [2].

В условиях частной формы собственности наряду с государственной, что присуще современной российской экономике, не оправдано исключение коммерческих организаций и коммерческой деятельности из субъектов, применяющих финансовый контроль. Можно согласиться с мнением М.В. Мельник [3] и М.В. Грачевой [4] о том, что целесообразно классифицировать контроль в зависимости от сферы управленческой деятельности, функцией которой он является.

Финансы подразделяют на публичные, то есть государственные и муниципальные, и частные, то есть принадлежащие физическим лицам, компаниям, банкам и т.п. Ключевым аспектом публичных финансов являются расходы, поскольку выделение финансирования осуществляется на четко спланированные задачи и публичные государственные функции. Для коммерческих (частных) финансов определяющим моментом являются доходы, в связи с величиной которых и определяются возможности в реализации целей и задач.

Предметом финансового контроля являются все составные части процесса воспроизводства, а также законодательная и нормативная базы, обеспечивающие функционирование экономики.

Можно сформулировать предмет финансового контроля в широком смысле, исходя из этапов воспроизводства и уровней управления, тогда его предметом будут финансы субъектов экономики, отражающие производственные отношения, складывающиеся в процессе производства, распределения и потребления. Область применения финансового контроля в экономических субъектах ограничена изучением данных управленческого и бухгалтерского (финансового) учета в целях установления законности хозяйственных операций, достоверности и обоснованности отражения хозяйственной деятельности предприятия, исходя из данных соответствующей отчетности.

В узком смысле предмет финансового контроля определяется применительно к государственному бюджету. При этом предметом финансового (государственного) контроля будут средства консолидированного государственного бюджета как на этапе их формирования, так и на этапах распределения и использования.

В связи с этим неоспоримо, что финансовый контроль существует в любых экономических отношениях, имеющих денежную оценку. Необходимость контроля бюджетного финансирования для сельскохозяйственных организаций отмечена в исследованиях Р.А. Алборова, С.М. Концевой, С.В. Козменковой [5].

Понятие «финансовый контроль» шире категории «государственный финансовый контроль». Более того, государственный финансовый контроль входит в состав финансового контроля и представляет собой контроль за формированием, распределением и использованием средств государственного бюджета.

Теоретическая мысль расходится с нормативно-законодательной базой в области государственного финансового контроля. Его виды определены девятым разделом Бюджетного кодекса Российской Федерации¹ (далее – БК РФ). Согласно БК РФ, он предназначен для обеспечения соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публичные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетной системы Российской Федерации, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета.

Государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Они выступают органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.

Внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется Федеральным казначейством, органами государственного (муниципального) финансового контроля исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций). Они выступают органами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля².

¹ Ст. 265 БК РФ. Виды государственного (муниципального) финансового контроля: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 30.04.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/607d26cf1e4f74eaae0fe7ca4cf130bcff91151b/

² Там же.

Предварительный контроль служит для предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Таким образом, сферой приложения государственного финансового контроля является исполнение бюджетного законодательства. В таком случае законодатели вывели из сферы финансового контроля понятия налогового, валютного, таможенного государственного контроля, которые также имеют отношение к денежному обращению. Это произошло, поскольку в Бюджетном кодексе Российской Федерации указано, что именно контроль бюджетных отношений может считаться государственным финансовым, а в Таможенном, Налоговом кодексах нет указания на то, что таможенный и налоговый контроль являются составной частью государственного финансового контроля. В указанных кодексах, являющихся самостоятельными документами с описанием собственных объектов, субъектов, задач и других институциональных положений, говорится о самостоятельных видах контроля: налоговом и таможенном.

По нашему мнению, это не означает, что эти виды контроля не относятся по своей сути к государственному финансовому контролю. С научной точки зрения можно согласиться с мнением некоторых авторов о том, что такое разделение финансового контроля по его отдельным видам не вполне соответствует институциональности в отношении государственного финансового контроля [6, 7].

С научной точки зрения определение, данное в БК РФ, вступает в противоречие с сутью финансового контроля, его экономическим смыслом, поскольку государственный финансовый контроль замыкается не только на бюджетных отношениях, но и связан с другими государственными финансовыми потоками, являющимися источниками бюджетного наполнения.

В целях научной классификации можно согласиться с делением государственного финансового контроля на собственно бюджетный контроль и контроль за элементами бюджетного наполнения, то есть деятельностью, связанной с бюджетным наполнением, которое осуществляется за счет этих источников: таможенных пошлин и сборов и

налоговых сборов. При этом бюджетный контроль в большей части сосредоточен на формировании бюджета и исполнении бюджета, то есть контроле за расходами, а таможенный и налоговый контроль фокусируются на формировании и исполнении доходной части бюджетов.

Бюджетный контроль – это вид государственного финансового контроля, осуществляемого в сфере бюджетных отношений, направленного на установление законности и экономической эффективности деятельности участников бюджетного процесса и соблюдения бюджетного законодательства. Другими словами, это контроль за законным, эффективным и целевым использованием средств государственного бюджета.

В свою очередь, контроль за элементами бюджетного наполнения связан с формированием доходной части бюджетов, представляет собой контроль за деятельностью лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса, и включает в себя контроль за соблюдением налогового законодательства, таможенного законодательства, за правильностью и полнотой поступления обязательных платежей в бюджеты всех уровней. Более полная классификация финансового контроля и, в частности, государственного финансового контроля представлена на *рис. 1*.

Таким образом, бюджетный контроль выступает разновидностью государственного финансового контроля.

В свою очередь, исходя из законодательно определенных задач, бюджетный контроль можно разделить на контроль исполнения бюджетов всех уровней, контроль использования бюджетного финансирования коммерческих и некоммерческих организаций бюджетных учреждений различного вида, контроль использования бюджетного и внебюджетного финансирования исполнения государственных функций. Последний элемент бюджетного контроля можно разделить на контроль эффективности использования бюджетных источников финансирования или бюджетной деятельности и контроль эффективности использования внебюджетных источников финансирования исполнения государственных функций или внебюджетной деятельности.

Применительно к любым бюджетным учреждениям, в том числе в аграрном секторе экономики, финансовый контроль можно разделить на два вида: контроль внебюджетного финансирования и бюджетного финансирования.

Следует отметить, что государственный контроль эффективности осуществляется Счетной палатой РФ в форме аудита. Целями аудита эффективности являются обеспечение эффективности использования федеральных, региональных и муниципальных финансовых ресурсов, полученных объектами контроля для выполнения поставленных социально-экономических задач развития страны и территорий. В связи с этим можно отнести аудит эффективности к форме финансового контроля в отношении бюджетного финансирования. Порядок его проведения определяется стандартом государственного аудита РФ – СГА 104 «Аудит эффективности»³.

Аналогичные цели можно обозначить в отношении контроля внебюджетного финансирования, видоизменив в указанных целях только средства финансирования.

Контроль эффективности использования внебюджетных средств важен точно так же, как и использования бюджетных. Это связано, в первую очередь, с тем, что особенностью бюджетного учреждения является возможность полного использования остатка внебюджетного финансирования для деятельности бюджетного учреждения в целом. Поэтому важность эффективного использования доходов от коммерческих договоров напрямую связана и с возможностью эффективно осуществлять деятельность, субсидируемую из бюджета, то есть выполнение государственных заданий и функций.

Таким образом, эффективность использования внебюджетных средств финансирования – необходимое условие эффективности бюджетного учреждения в целом. Развитие контроля эффективности использования всех источников финансирования бюджетных учреждений способствует эффективности их деятельности.

³ СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности: утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 № 2ПК.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377733/

Рисунок 1
Классификация финансового контроля

Figure 1
A classification of financial control



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Шохин С.О., Воронина Л.И.* Бюджетно-финансовый контроль и аудит: теория и практика применения в России. М.: Финансы и статистика, 1997. 238 с.
2. *Шохин С.О.* Проблемы и перспективы финансового контроля в РФ. М.: Финансы и статистика, 1999. С. 26.
3. *Мельник М.В.* Анализ и оценка систем управления на предприятиях. М.: Финансы и статистика, 1990. 179 с.
4. *Грачева М.В.* Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран // Государственное управление. Электронный вестник. 2007. № 12. С. 1–9.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-i-audit-v-sektore-gosudarstvennogo-upravleniya-opyt-razvityh-stran>
5. *Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В.* Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2015. Т. 18. Вып. 15. С. 37–51.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-i-modelirovanie-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-hozyaystve/viewer>
6. *Серебрякова Т.Ю.* Теория и методология сквозного внутреннего контроля: монография. М.: ИНФРА-М, 2012. 328 с.
7. *Никольская Ю.П.* Некоторые проблемы современного финансового контроля // Финансы. 2015. № 9. С. 46–52.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Control and Audit

FINANCIAL CONTROL OVER THE PERFORMANCE OF STATE-FINANCED INSTITUTIONS: THE INSTITUTIONAL APPROACH

Galina Yu. STUKALOVA

Russian Timiryazev State Agrarian University (RT SAU),
Moscow, Russian Federation
ovechkina_g@mail.ru
ORCID: not available

Article history:

Article No. 225/2021
Received 19 April 2021
Received in revised
form 22 April 2021
Accepted 26 April 2021
Available online
14 May 2021

JEL classification:

G32, M41

Keywords:

State-financed
institution, financial
control, performance,
extra-budgetary
finance, analysis

Abstract

Subject. The article discusses the role of the controlling function of governance as part of the evaluation of State-financed institutions' performance.

Objectives. The study substantiates institutional aspects of the concept *Control* with reference to State-financed institutions and the specifics of their finance. I also carry out the theoretical examination of the need in controlling their performance.

Methods. The study involves general scientific methods. Drawing on the systems approach and logical generalization, I sorted prevailing views on the analyzable categories. The abstraction was applied to summarize the main conclusions.

Results. Scholars still interpret financial control differently. Furthermore, regulatory documents, which are adopted by both the legislature and the government, are not consistent with the existing views on financial control. Some interim types of financial control may possibly be something else, which shall be further studied. In my opinion, any activities associated with financial flows shall be qualified as financial. Therefore, the respective control is financial. governmental budgetary control is subdivided into control over budgetary and extrabudgetary finance due the specifics of budgetary institutions' finance. As the performance of State-financed institutions is evaluated in terms of the efficiency of budgetary spending on governmental functions, control should pursue the evaluation of State-financed institutions' performance by source of finance.

Conclusions and Relevance. Governmental financial control includes several interim types, including budgetary and extrabudgetary activities. The performance of State-financed institutions shall be monitored by the two aspects so as to evaluate whether budgetary funds are efficiently spent on governmental functions. The findings are designated for unfolding theoretical views on the control over State-financed institutions' performance as a crucial tool for administration. The findings can be used for scientific and practical purposes in accounting and control.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Stukalova G.Yu. Financial Control over the Performance of State-Financed Institutions: The Institutional Approach. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 5, pp. 592–604.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.5.592>

References

1. Shokhin S.O., Voronina L.I. *Byudzhethno-finansovyi kontrol' i audit: teoriya i praktika primeneniya v Rossii* [Budgetary and financial control and auditing: Theory and practice in Russia]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 238 p.
2. Shokhin S.O. *Problemy i perspektivy finansovogo kontrolya v RF* [Challenges and prospects of financial control in the Russian Federation]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1999, p. 26.
3. Mel'nik M.V. *Analiz i otsenka sistem upravleniya na predpriyatiyakh* [Analyzing and evaluating governance systems at enterprises]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1990, 179 p.
4. Gracheva M.V. [Internal control and audit in public administration: Evidence from advanced economies]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyi vestnik*, 2007, no. 12, pp. 1–9. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-i-audit-v-sektore-gosudarstvennogo-upravleniya-opyt-razvityh-stran>
5. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Background and modelling of the development of management accounting in agriculture]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 15, pp. 37–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-i-modelirovanie-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-hozyaystve/viewer> (In Russ.)
6. Serebryakova T.Yu. *Teoriya i metodologiya skvoznogo vnutrennego kontrolya: monografiya* [Theory and methodology of walk-through internal control: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2012, 328 p.
7. Nikol'skaya Yu.P. [Some issues of modern financial control]. *Finansy = Finance*, 2015, no. 9, pp. 46–52. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.