

УДК 336.13

Н.В. Савина

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», Москва,
email: NaVSavina@fa.ru

ПРОЦЕССЫ ФОРМИРОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМ КОНТРОЛЛИНГА С УЧЕТОМ ТИПОЛОГИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Ключевые слова: контроллинг, система контроллинга, методический инструментарий контроллинга, аналитическое обеспечение контроллинга, целевые показатели, панель целевых показателей.

В статье рассматриваются процессы формирования аналитического обеспечения систем контроллинга с учетом типологизации экономических субъектов в государственном и коммерческом секторе, что обосновывает компонентное построение, структуру и состав панели целевых показателей, обеспечивающих реализацию целей контроллинга, развитие внутренних контрольных процессов с учетом специфики функционирования государственных коммерческих и государственных некоммерческих организаций, а также решаемых управленческих задач. Распределение целевых показателей и формирование панели ключевых показателей контроллинга призваны обеспечить охват наиболее важных направлений деятельности экономического субъекта и своевременную реакцию системы управления на возникающие риски.

N. V. Savina

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Financial University under the Government of the Russian Federation", Moscow, email: NaVSavina@fa.ru

THE PROCESSES OF FORMATION OF ANALYTICAL SUPPORT FOR CONTROLLING SYSTEMS TAKING INTO ACCOUNT THE TYPOLOGIZATION OF ECONOMIC ENTITIES

Keywords: controlling, controlling system, controlling methodological tool, controlling analytical support, target indicators, target indicators panel.

The article examines the processes of formation of analytical support for controlling systems, taking into account the typologization of economic entities in the public and commercial sector, which justifies the component construction, structure and composition of the panel of targets that ensure the implementation of controlling goals, the development of internal control processes taking into account the specifics of the functioning of state commercial and state non-profit organizations, as well as the management tasks to be solved. The distribution of target indicators and the formation of a panel of key controlling indicators are designed to ensure coverage of the most important areas of activity of an economic entity and a timely response of the management system to emerging risks.

Процессы формирования аналитического обеспечения и методического инструментария контроллинга предусматривают выделение ключевых направлений деятельности, определение факторов, оказывающих существенное влияние на динамику финансовых результатов, распределение индикаторов, значения которых позволяют осуществить характеристику хозяйственных процессов и генерирование вариантов управленческих решений. Индикаторы контроллинга формируются с учетом специфики информационных ресурсов, реализуемых бизнес-процессов, выделения контрольных точек, методического

и технологического обеспечения процессов анализа и мониторинга.

Выделение индикаторов для построения панели контроллинга должно базироваться на результатах анализа, основанного на научно-обоснованных методических подходах, что позволит сделать процесс эффективным. Оценка эффективности системы контроллинга выступает значимым фактором, обеспечивающим высокий уровень функционирования системы управления, способствует достижению стратегических целей и решению оперативных задач, стоящих перед экономическим субъектом.

Предметом исследования данной статьи является развитие целеполагания системы контроллинга и определение подходов к формированию аналитического обеспечения и методического обеспечения.

Цель исследования

Целью исследования выступает развитие аналитического обеспечения и методического инструментария контроллинга в экономических субъектах с учетом типологизации бизнес-процессов и анализа специфики деятельности.

В развитие указанной цели в статье поставлены следующие задачи:

1) определить подходы к типологизации экономических субъектов в государственном и коммерческом секторах экономики;

2) разработать рекомендации по формированию структуры панели ключевых показателей контроллинга для государственных некоммерческих организаций и государственных коммерческих организаций;

3) сформировать рекомендации по применению панели ключевых показателей контроллинга.

В работе используются методы научного исследования: анализ, синтез теоретических знаний и практических данных по проблематике исследования.

Результатом исследования является формирование рекомендаций относительно структуры панели показателей контроллинга и выработка подходов по практическому применению в деятельности экономических субъектов.

Результаты исследования

Компонентное формирование, структура и наполнение панели целевых показателей, обеспечивающих функционирование системы контроллинга в государственных некоммерческих и государственных коммерческих организациях, во многом определяется спецификой деятельности.

При дифференциации экономических субъектов с целью формирования механизмов контроллинга следует выделить: коммерческие и некоммерческие организации. Ключевым признаком, разграничивающим деятельность коммерческих и некоммерческих орга-

низаций, является цель деятельности. Так, целью деятельности коммерческих организаций выступает «извлечение прибыли», а полученная прибыль подлежит распределению между участниками [1]. В целях дифференциации деятельности коммерческих организаций в зависимости от организационно-правовой формы выделяют: хозяйственные товарищества, что, в свою очередь, предусматривает разграничение на полные товарищества и товарищества на вере; хозяйственные общества, которые могут иметь форму общества с ограниченной ответственностью (ООО), акционерного общества, непубличного (АО), либо публичного акционерного общества (ПАО); производственные кооперативы; унитарные предприятия, деятельность которых основана на праве хозяйственного ведения или оперативного управления; хозяйственные партнерства.

Целью деятельности некоммерческих организаций не является извлечение прибыли, а полученная прибыль не распределяется между участниками. Некоммерческие организации осуществляют деятельность, направленную на решение социальных, культурных, образовательных, благотворительных, научных задач и могут быть организованы в форме: общественных и религиозных организаций (объединений); общин коренных малочисленных народов Российской Федерации; казачьих обществ; фондов; государственных корпораций; государственных компаний; некоммерческих партнерств; частных учреждений; государственных, муниципальных учреждений; бюджетных учреждений; автономных некоммерческих организаций; ассоциаций (союзов) [3].

Анализ структуры сектора государственного управления позволяет выделить в качестве элементов деятельности:

- органов государственной власти (государственных органов);
- органов местного самоуправления;
- органов управления государственными внебюджетными фондами;
- государственных (муниципальных) учреждений;
- иных юридических лиц, выполняющих полномочия получателей бюджетных средств [7].

Деятельность учреждений в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ, ст. 123.21) предусматривает функционирование экономического субъекта в виде унитарной некоммерческой организации, учредителем которой может выступать как физическое лицо, так и юридическое [1]. Детализация компонента «государственные (муниципальные) учреждения» сектора государственного управления позволяет выделить в составе деятельности: частных; государственных; муниципальных учреждений, в соответствии со спецификой их формирования. Применение в качестве классификационного признака «особенности хозяйствования» обосновывает разграничение государственных (муниципальных) учреждений на казенные, бюджетные и автономные.

Формирование системы контроллинга базируется на целеполагании деятельности учреждений, которое во многом определяется подходами и требованиями, раскрываемыми в нормативных правовых актах, регламентирующих деятельность учреждений. В качестве ключевых особенностей автономных учреждений выступает возможность совмещения механизмов, присущих некоммерческой и коммерческой деятельности (Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (в ред. от 27.11.2017г.)), а в качестве базового постулата определена необходимость обеспечения финансовой, имущественной и хозяйственной самостоятельности.[4] Система контроллинга автономных учреждений должна учитывать: возможность: самостоятельно определять направления использования полученных доходов, в том числе от привлечения заемных средств за счет кредитных источников; размещения свободных денежных средств на депозитах; участия в операциях с ценными бумагами; участия в уставных (складочных) капиталах юридических лиц и ряд других [1, 4].

На формирование системы контроллинга в бюджетных учреждениях оказывает влияние ряд факторов: объем бюджетных ассигнований (предоставляемых субсидий) зависит от показателей выполнения государственного

(муниципального) задания; собственником имущества выступает государство, субъект Российской Федерации или муниципальное образование. Организационные, правовые, методические аспекты процесса финансирования деятельности бюджетных и автономных учреждений, ключевым инструментом которого выступает предоставление субсидий, определены положениями ст.78.1 Бюджетного Кодекса Российской Федерации, что обосновывает выделение блока индикаторов контроллинга, обеспечивающих мониторинг соблюдения установленных требований [2]. Помимо процедурных требований к процессу предоставления субсидий, законодательно определены подходы к оценке целевого характера использования средств, выделяемых в качестве финансового обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений. Базовым направлением оценки выступает сопоставление информации о направленности и параметрах реализуемых мероприятий с показателями государственного (муниципального) задания, а также с информацией о видах деятельности, представленной в учредительных документах (уставе) [2].

Создание, внедрение и эффективное функционирование системы контроллинга требует обеспечения ряда условий, среди которых приоритетное значение имеют: наличие в экономическом субъекте зрелой внутренней контрольной среды; формирование методического обеспечения, предусматривающего разработку и издание организационно-распорядительных документов, определяющих концептуальные направления, раскрывающие механизмы функционирования системы контроллинга, формирующие требования к процессам документирования и контроля реализации результатов контроллинга через принятие управленческих решений; обеспечение информационного и межличностного взаимодействия между должностными лицами и структурными подразделениями при использовании технических средств, цифровых инструментов и каналов делового коммуницирования; создание механизмов управления рисками в корреляции с индикаторами контроллинга и показателями, отражающими результаты деятельности экономического

субъекта, имеющими ключевое значение, а также со определенными рисками (бюджетными, валютными, технологическими, общеэкономическими и т.д.); осуществление внутренних аудиторских мероприятий и реализация процедур внутреннего контроля относительно фактов хозяйственной жизни, бюджетных процедур; организация управленческого мониторинга с целью оценки эффективности и уровня зрелости действующей системы контроллинга.

Результаты типологизации операций сектора государственного управления определяют подходы к определению целевых показателей, используемых для целей контроллинга и формируют структуру панели. Панель целевых показателей системы контроллинга представляет собой визуализацию научно-практического представления о подходах к определению, оценке, анализу, мониторингу показателей, имеющих ключевое значение для принятия управленческих решений, направленных на достижение стратегических и оперативных целей экономического субъекта.

Структурирование показателей контроллинга предусматривает выделение: целевых, общих, учётных и контрольных показателей. Результаты анализа целевых показателей, обеспечивают информационную основу для принятия управленческих решений, направленных на достижение стратегических целей и задач, состав которых определяется документами стратегического планирования, в том числе национальными проектами, государственными программами Российской Федерации, федеральными и региональными проектами и программами.

Общие показатели обеспечивают информационное сопровождение управленческих решений, относящихся к локальному уровню, позволяющих оптимизировать порядок реализации полномочий, выполнения работ, оказания услуг экономическими субъектами (государственными некоммерческими и государственными коммерческими организациями).

Результаты анализа учётных показателей обеспечивают процесс принятия управленческих решений, направленных на оптимизацию финансовых результа-

тов, повышение финансовой устойчивости, обеспечение экономического роста (применительно к государственным коммерческим организациям).

Контрольные показатели, формируют информационную базу для принятия управленческих решений, основанных на результатах внутреннего финансового аудита (внутреннего аудита), внутреннего финансового контроля (внутреннего контроля), а также базирующихся на итогах мониторинга внутренних контрольных процессов, организуемого с целью оценки их эффективности, сформированности применяемого методического инструментария, соответствия технического оснащения объему и содержанию решаемых задач.

Выделение и анализ риск-показателей, имеет локальный специализированный характер, то есть предусматривает создание системы управления рисками экономического субъекта на основе специфики деятельности с учетом влияния общеэкономических, политических, отраслевых, внутренних факторов. Инструментами применения риск-показателей являются формирование перечня рисков; ранжирование рисков относительно признаков вероятности и значимости (существенности применительно к отчетной информации); формирование подходов к выявлению рисков в деятельности экономического субъекта (инструментами выступают тестирование, которое может быть организовано на ситуативной и регулярной основах, а также мониторинг, отличительной особенностью которого, выступает системность и постоянный характер воздействия); анализ причин выявленных рисков; оценка влияния риска, включающая определение совокупного влияния выявленного риска на анализируемую область (проверяемую совокупность элементов, подлежащих анализу); принятие управленческого решения, обеспечивающего исключение (минимизацию) влияния риска на анализируемую область деятельности экономического субъекта.

Формирование методического инструментария контроллинга, предполагает определение состава и содержания индикаторов, тогда как функционирование системы предусматривает рас-

пределение индикаторов по ключевым показателям, оказывающим существенное влияние на результаты деятельности экономического субъекта.

Индикаторы контроллинга охватывают как информационные потоки, сопровождающие совершение фактов хозяйственной жизни, так и высокорисковые контрольные точки, признанные таковыми в результате проведения внутреннего мониторинга и внутренних аудиторских мероприятий.

Таким образом, формирование индикаторов контроллинга для определенного экономического субъекта предусматривает как создание типовых индикаторов, разработка которых должна базироваться на научно-обоснованных методических подходах, так и ситуативное выделение индикаторов, применимое в качестве формы оперативного реагирования на выявляемые риски и нарушения.

Необходимость выделения целевых показателей обоснована значимостью проблемы низкого качества планирования, характерной для функционирования государственных учреждений, что в дальнейшем вызывает риски невыполнения параметров государственного задания, несоответствия фактических значений деятельности запланированным, включенным в целевые показатели государственных программ и национальных проектов.

Актуальность проблематики низкого качества планирования деятельности в субъектах сектора государственного управления подтверждена материалами Сводного доклада о ходе реализации и оценке эффективности ГП Российской Федерации по итогам 2018 года [8], значимость которого определяют результаты анализа предпосылок дополнения программно-целевого управления проектным, что позволяет выделить в качестве типовых нарушений процесса планирования:

- значительное количество показателей, по которым плановыми документами (государственное задание, смета, план ФХД) не предусмотрены плановые значения на соответствующий год;

- отсутствие в плановых документах (государственное задание, смета, план ФХД) фактических значений по ряду значимых показателей;

- избыточное количество показателей, не характеризующих достижение целей развития экономического субъекта (реализации государственной программы, национального проекта);

- занижение прогнозных значений показателей развития экономического субъекта (параметров государственного задания, сметы, плана ФХД).

Актуальность проблематики подтверждается и Счетной палатой Российской Федерации, в заключении которой подчеркивается присутствие как избыточности, так и отсутствия фактических значений по ряду значимых показателей, что сопряжено с затруднением процессов контроля и управления [9].

Мониторинг, выступающий в качестве инструмента контроллинга, обеспечивающего информационное сопровождение процесса принятия управленческих решений и формирующего информационную базу для проведения анализа ключевых параметров и анализа достижения целевых показателей, должен предусматривать оценку по следующим блокам:

- показатели формирования параметров плановых документов (смета, государственное задание, планы ФХД) в соответствии с критериями организационного характера (форма, содержание, сроки формирования);

- показатели формирования параметров плановых документов в соответствии с утвержденными значениями проектных и программно-целевых бюджетных расходов;

- показатели исполнения параметров плановых документов (смета, планы ФХД) в рамках утвержденных лимитов бюджетных обязательств, проектных и программно-целевых бюджетных расходов, параметров бюджетных ассигнований;

- показатели соответствия целей расходования бюджетных средств на предмет соответствия параметрам документов стратегического планирования;

- показатели формирования параметров плановых документов на предмет достаточности раскрытия (конкретизации) формулировок; достижимости, предусматривающей оценку соответствия целей и ресурсов; обоснованности (аргументированности), соответствия сформулированных целей определенным потребностям (ожидаемым эффектам).

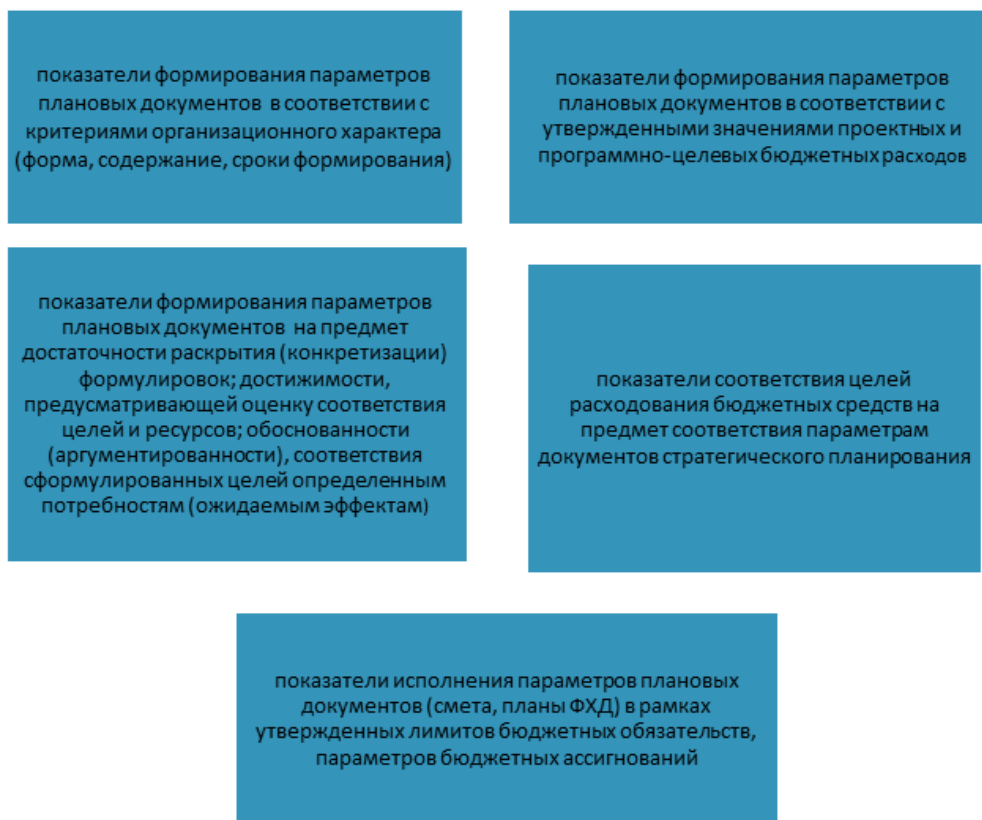


Рис. 1. Структура панели целевых показателей применительно к процессу планирования в государственных некоммерческих учреждениях

Таким образом, панель мониторинга и анализа целевых показателей процесса планирования деятельности экономического субъекта сектора государственного управления может быть представлена в виде набора блоков показателей, пример формирования которой, применительно к деятельности государственных некоммерческих учреждений, представлен на рисунке 1.

Выделение общих показателей и организация мониторинга относительно значений ключевых индикаторов направлено на обеспечение информационного сопровождения управленческих решений, связанных с реализацией государственными учреждениями полномочий, выполнением работ, оказанием услуг.

При формировании состава общих показателей контроллинга и структуры панели необходимо учитывать специфику функционирования государственных (муниципальных) учреждений, что предполагает определение ключевых

индикаторов, характеризующих параметры деятельности, в качестве которых выступают:

– показатели, отражающие степень выполнения параметров государственного (муниципального) задания на оказание услуг (работ) (применительно к деятельности автономных и бюджетных учреждений);

На распределение индикаторов контроллинга относительно параметров выполнения мероприятий, определенных в государственном (муниципальном) задании, оказывает влияние ряд факторов, в том числе количественные и качественные характеристики выполняемых в рамках мероприятий работ и оказываемых государственных услуг, соблюдение установленного порядка ценообразования и применения тарифов при расчете стоимости услуг, предоставляемых потребителям, соблюдение критериев определения предельных цен на оказываемые услуги [6].



Рис. 2. Структура панели общих показателей контроллинга, рекомендуемая для государственных некоммерческих учреждений

– показатели, отражающие участие учреждения в бюджетном процессе (применительно к деятельности казенных учреждений);

– показатели, отражающие результаты реализации публичных обязательств государственными (муниципальными) учреждениями, а также органами власти, являющимися их учредителями;

– показатели, отражающие параметры формирования и исполнения базовых документов, раскрывающих направления и источники финансового обеспечения деятельности – бюджетной сметы применительно к деятельности казенных учреждений, плана финансово-хозяйственной деятельности применительно к бюджетным и автономным учреждениям;

– показатели, отражающие параметры получения и использования средств, полученных в виде субсидий бюджетных ассигнований, что применимо в отношении бюджетных и автономных учреждений;

– показатели, отражающие параметры использования имущества учреждения, формируемые с учетом влияния

фактора ответственности по обязательствам учреждения, влияние которого во многом определяется правами на использование имущества.

При формировании панели общих показателей контроллинга следует учитывать, что имущество казенных учреждений принадлежит государству (собственность Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальных образований), тогда как за автономными и бюджетными учреждениями закрепляется имущество на праве оперативного управления [4] или хозяйственного ведения (исключение составляют объекты недвижимого и особо ценного движимого имущества), что однако предусматривает наличие определенных ограничений, определенных законодательством (Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (в ред. от 29.07.2018), в рамках которых казенные учреждения не в праве без согласия учредителя распоряжаться всем своим имуществом, тогда как автономные и бюджетные учреждения не вправе самостоятельно распоряжаться особо ценным движимым иму-

ществом и недвижимым имуществом, закрепленным за ними учредителем или приобретенным на средства собственника, однако могут распоряжаться самостоятельно имуществом, которое находится у них на оперативном управлении. Таким образом, государственные (муниципальные) учреждения, в том числе и казенные предприятия вправе распоряжаться принадлежащим ему имуществом, в том числе с согласия собственника такого имущества, «только в пределах, не лишающих его возможности осуществлять деятельность, предмет и цели которой определены уставом такого предприятия» [3];

– показатели, отражающие параметры использования полученных доходов от приносящей доходы деятельности. Так, казенные учреждения обязаны перечислить полученные средства от приносящей доход деятельности в соответствующий бюджет бюджетной системы, тогда как бюджетные и автономные учреждения могут самостоятельно распоряжаться полученными ресурсами, в том числе доходами от оказания платных услуг и приобретенным за их счет имуществом. Структура доходов автономных и бюджетных учреждений предусматривает выделение денежных средств, полученных: от оказания платных услуг; в виде грантов; в форме добровольных взносов, имеющих целевой характер.

Структура панели общих показателей контроллинга, рекомендуемая для государственных некоммерческих учреждений, представлена на рисунке 2.

Таким образом, панель общих показателей контроллинга, рекомендуемая для государственных некоммерческих учреждений, должна обеспечивать сбор,

компиляцию и анализ информации, отражающей показатели, характеризующие элементы государственного задания, а также раскрывающие эффективность использования имущества учреждения.

Выводы

В качестве ключевого вопроса, определяющего направленность и содержание процесса контроллинга выступает фактор финансирования деятельности, который во многом определяется типом учреждения.

Важными параметрами, которые формируют комплекс индикаторов системы контроллинга, выступают объем субсидии, который определяется как сумма нормативных затрат на оказание услуг, уменьшенная величину доходов от платных услуг учреждения, а также график расчетов, определяющий сроки перечисления сумм субсидий, что характерно для деятельности бюджетных и автономных учреждений [6]. Процессы контроллинга должны включать процедуры сравнения сопоставимых показателей с целью определения их соответствия целевым назначением финансирования.

При выделении учетных показателей контроллинга наиболее целесообразным представляется формирование панели на основе типовых индикаторов по группам объектов бухгалтерского наблюдения, что раскрывает специфику выделения учетных операций, относительно которых должны быть инициированы процессы мониторинга и анализа.

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть 3 (ГК РФ ч.3) от 26 ноября 2001 года N 146-ФЗ.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ.
3. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 N 7-ФЗ.
4. Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».
5. Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14.11.2002 N 161-ФЗ.
6. Постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640 «О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания».

7. Приказ Минфина России от 29.11.2017 № 209н «Об утверждении Порядка применения классификации операций сектора государственного управления».

8. Сводный годовой доклад / Портал государственных программ Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: https://programs.gov.ru/Portal/analytics/quarter_report_to_government (дата обращения: 04.05.2023).

9. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов», утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 15.10.2021 № 64К. С. 157.

10. Ванькович И.М., Васюнина М.Л., Головчанский И.А. и др. Контроллинг в государственном секторе: теория и практика. М.: ООО «Издательство Прометей», 2022. 790 с.