

УДК 336.5



CC BY 4.0

Р. Р. Хамзина ORCID ID 0009-0002-7054-708X

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
Москва, Россия, e-mail: hamzina.99@mail.ru

КЛАССИФИКАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ СУЩНОСТНЫХ ХАРАКТЕРИСТИК РАСХОДОВ БЮДЖЕТА НА ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Ключевые слова: расходы бюджета; государственные (муниципальные) учреждения; финансовое обеспечение; государственное задание; эффективность бюджетных расходов; классификационно-аналитический подход; финансовый контроль.

В статье исследуются сущностные характеристики расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений и обосновывается необходимость их комплексного анализа. В качестве научного результата проведенного исследования выступает разработанная классификационно-аналитическая матрица, содержащая соотнесение типов учреждений и блоков целевого назначения, результативности и операционного исполнения. В отношении казенных учреждений анализ выстраивается вокруг бюджетной сметы, в то время как для бюджетных и автономных учреждений анализируются преимущественно государственное (муниципальное) задание и субсидия на его финансовое обеспечение. Особое внимание уделяется бюджетным и автономным учреждениям, ввиду их большей самостоятельности в определении направлений расходования средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания в рамках установленных целей деятельности и плана финансово-хозяйственной деятельности, в то время как казенные учреждения осуществляют расходы на основании бюджетной сметы в пределах доведенных лимитов бюджетных обязательств. Предложен алгоритм, предусматривающий вариативность направлений анализа исходя из типа учреждения. Указанная матрица и алгоритм анализа могут быть использованы в рамках предварительного, текущего и последующего контроля.

R. R. Khamzina ORCID ID 0009-0002-7054-708X

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia,
e-mail: hamzina.99@mail.ru

A CLASSIFICATION-AND-ANALYTICAL APPROACH TO STUDYING THE ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF BUDGET EXPENDITURES FOR THE FINANCIAL SUPPORT OF STATE (MUNICIPAL) INSTITUTIONS

Keywords: budget expenditures; state (municipal) institutions; financial support; government mandate; efficiency of budget expenditures; classification-and-analysis approach; financial control.

This article examines the fundamental characteristics of budgetary expenditure on the financial support of state (municipal) institutions and justifies the need for a comprehensive analysis of these characteristics. The scientific outcome of this research is a classification and analytical matrix that correlates types of institutions with categories relating to their intended purpose, performance and operational execution. With regard to state-owned institutions, the analysis centres on the budget estimate, whilst for budgetary and autonomous institutions, the focus is primarily on the state (municipal) mandate and the subsidy allocated for its financial support. Particular attention is paid to budgetary and autonomous institutions, given their greater autonomy in determining how to allocate the subsidy for the financial support of the state (municipal) mandate within the framework of established operational objectives and the financial and economic activity plan, whereas state-owned institutions incur expenditure on the basis of a budget estimate within the limits of allocated budgetary commitment limits. An algorithm is proposed that provides for flexibility in the focus of the analysis depending on the type of institution. The specified matrix and analysis algorithm can be used within the framework of preliminary, ongoing and ex-post monitoring.

Введение

Особое значение в исследовании публичных финансов занимают расходы бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений, так как именно государственные (муниципальные) учреждения обеспечивают оказание населению государственных (муниципальных) услуг. В связи с этим, необходимость систематизации указанных расходов играет не менее важную роль. Одним из инструментов систематизации бюджетных расходов выступает бюджетная классификация, которая обеспечивает в том числе группировку расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации для «составления и исполнения бюджетов» и «для ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, составления бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» [1]. Целью классификации расходов бюджета не является оценка объемов финансового обеспечения, реальной потребности конкретного учреждения, а также отклонений, выявляемые в ходе расходования бюджетных средств.

При этом, законодательство о стратегическом планировании определяет принцип ресурсной обеспеченности, предполагающий, что в документах стратегического планирования, к числу которых относится и государственная программа, «должны быть определены источники финансового и иного ресурсного обеспечения ...» [2]. Отметим, что в составе расходов бюджетов выделяются как программные, так и непрограммные направления [1]. Учитывая, что расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации являются преимущественно программными, структура данных расходов включает в себя целевые статьи расходов, формируемые в соответствии с государственными (муниципальными) программами [1], на уровне отдельно взятого учреждения данные цели получают отражение преимущественно в государственном (муниципальном) задании, устанавливающем содержание, объем и показатели качества оказываемых услуг или выполняемых работ.

В работах отечественных ученых широко исследуются теоретико-методологические вопросы эффективности бюджетных расходов. Так, К. Л. Астапов, Р. А. Мусаев, А. А. Малахов, А. М. Балтина, Е. Ю. Сидо-

рова и О. С. Сухарев рассматривают эффективность во взаимосвязи с приоритетами социально-экономического развития, бюджетной устойчивостью, результативностью деятельности учреждений и правовым содержанием данной категории [6, 8, 15, 16]. Данные исследования позволяют трактовать эффективность не только как экономию средств, но и как соотношение экономичности, продуктивности и результативности.

Особенности финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений отражены в исследованиях М. Л. Васюниной и Е. В. Маркиной рассматривающих отдельные аспекты применения государственного (муниципального) задания в качестве на тот момент еще нового инструмента финансового обеспечения, включающего количественные и качественные показатели [10, 12].

А. И. Мастеров, М. Л. Дорофеев в своих научных статьях исследуют проблемные аспекты программно-целевого бюджетирования в России, отмечая недостаточную согласованность результатов и ресурсов [11, 13].

Н. А. Бегчин, О. В. Богачева и О. В. Смоудинов рассматривают расходы как инструмент выявления резервов экономии и перераспределения бюджетных ресурсов [9]. В стандартах ИНТОСАИ ISSAI 300 и ISSAI 3000 аудит эффективности ориентирован на оценку экономичности, эффективности и результативности деятельности публичного сектора [18, 19]. Практическое применение данных подходов требует объединения целей финансирования, показателей результата и сведений о фактическом использовании средств.

Проведенный анализ позволяет утверждать, что сохраняется разрыв между документами стратегического планирования и финансово-хозяйственной деятельности учреждения. Необходимость дальнейшего исследования обусловлена отсутствием матрицы, учитывающей тип учреждения, механизм финансового обеспечения, показатели результативности деятельности. Такой инструмент необходим как для классификации элементов анализа, так и для порядка их исследования в разрезе типов учреждений.

В работе автора расходы бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений рассматривались в качестве объекта финансового контроля, ключевыми аспектами исследования явля-

лись субъектам и направлениям различных видов контроля [17]. Настоящее исследование развивает ранее полученные положения посредством разработки классификационно-аналитической матрицы и алгоритма ее применения на уровне конкретного учреждения в рамках иного предмета исследования.

Цель работы состоит в разработке классификационно-аналитической матрицы расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений и алгоритма ее применения, дифференцированного в зависимости от типа учреждения.

Материалы и методы исследования

Методическую основу исследования составили системный и структурно-функциональный подходы. Исследование носит теоретико-методический характер, результатом которого является аналитическая надстройка над действующей системой бюджетных показателей и документов, предназначенная для комплексного исследования расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений.

Результаты исследования и их обсуждение

Вид финансового обеспечения государственного (муниципального) учреждения напрямую зависит от организационно-правовой формы учреждения. Так, финансовое обеспечение казенных учреждений осуществляется на основании бюджетной сметы, в то время как бюджетные и автономные учреждения финансируются посредством субсидий, в том числе на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, на иные цели, на цели осуществление капитальных вложений, а также гранты в форме субсидий [1, 3, 4]. Принятие Федерального закона № 83-ФЗ¹ существенно реформировало организационно-правовые формы учреждений, а также механизмы их финансового обеспечения [5]. Особого внимания заслуживают бюджетные и автономные учреждения, преимущественно финансируемых посредством субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания.

¹ Федеральный закон от 08.07.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

Государственное (муниципальное) задание выступает связующим звеном между отраслевыми приоритетами государственной (муниципальной) политики, объемом предоставленного финансового обеспечения и непосредственными результатами деятельности учреждения. В связи с этим особую значимость приобретает оценка достижения учреждением установленных показателей.

Васюнина М. Л. рассматривает государственное (муниципальное) задание в том числе как инструмент, который предполагает «обеспечение соответствия между объемом бюджетных средств, предоставляемых государственным (муниципальным) учреждениям, и объемом и качеством оказанных ими государственных (муниципальных услуг)» [10]. Мащенко Ю. А., Уварова Г. Г. отмечают ключевую проблему «заниженные параметры объемов финансового обеспечения оказания государственных (муниципальных) услуг» [14]. Так, государственное (муниципальное) задание призвано обеспечивать взаимосвязь между объемом финансового обеспечения и параметрами оказываемых услуг. При этом, занижение объема предоставляемых средств способно ограничивать возможности учреждения по достижению установленных показателей объема и качества, в связи с этим необходимо оценивать обоснованность нормативных затрат и достаточности финансового обеспечения с учетом фактических расходов учреждения.

Мастеров А. И. обосновывает необходимость повышения качества целей и показателей программ [13], а Дорофеев М. Л. указывает на сохраняющиеся проблемы формальности показателей и недостаточной связи ресурсов с результатами [11].

Стоит отметить, что оценка эффективности и аудит эффективности направлены на выход за пределы проверки исключительно законности и целевого характера использования средств бюджета. Однако понятие эффективности и ее оценка имеют различные подходы. Так, Р. С. Афанасьев и Н. В. Голованова отмечают необходимость разграничения эффективности, экономичности и результативности бюджетных расходов [7]. Применительно к учреждению это означает, что вывод должен основываться не только на исполнении финансового документа, но и на сопоставлении использованных ресурсов с достигнутыми результатами.

Таблица 1

Сопоставление подходов к анализу расходов бюджета на финансовое обеспечение
дарственных (муниципальных) учреждений

Подход	Уровень анализа	Учитывается ли тип учреждения	Связь целей, ресурсов и результатов	Ключевое ограничение
Бюджетная классификация	Обеспечивает группировку расходов в целях составления и исполнения бюджета, учета и отчетности; единицей выступает классификационная позиция расхода	Отдельные виды расходов позволяют идентифицировать некоторые инструменты финансирования, при этом типы учреждений не образуют самостоятельных аналитических контуров	Отражает функциональную, ведомственную и целевую принадлежность расходов, включая программные и непрограммные направления. Не раскрывает преобразование ресурсов в результат конкретного учреждения	Не обеспечивает единого анализа целевого основания, достигнутого результата и фактического использования средств на уровне учреждения.
Программно-целевой подход	Ориентирован на достижение целей и результатов государственных программ; основной единицей анализа выступает программа и ее структурные элементы	Тип учреждения имеет производное значение как характеристика исполнителя; различия между механизмами финансового обеспечения различных типов обеспечения не являются специальным предметом анализа	Формирует связь стратегических целей, мероприятий, ресурсов и результатов, но преимущественно на уровне программы, в связи с этим показатели отдельного учреждения могут агрегироваться	Не детализирует механизм формирования и фактического использования финансирования обеспечения конкретного типу учреждения
Государственное (муниципальное) задание	Связывает объем финансового обеспечения с показателями объема и качества государственных (муниципальных) услуг (работ); единицей анализа является задание учреждения	Для бюджетных и автономных учреждений государственное (муниципальное) задание является установленным механизмом финансирования; для казенных учреждений государственное (муниципальное) задание формируется по решению ГРБС (финансирование казенных учреждений основано на бюджетной смете)	Позволяет сопоставить финансовое обеспечение с установленными показателями государственных (муниципальных) задания, но само по себе не раскрывает всю структуру фактических расходов и причины их отклонений	Ограничено преимущественно параметрами государственного (муниципального) задания и не объединяет стратегический, результативный и операционный уровни анализа расходов
Бюджетирование, ориентированное на результат; аудит эффективности	Оценивают взаимосвязь ресурсов и результатов, а аудит эффективности направлен на оценку экономичности, эффективности и результативности деятельности организаций публичного сектора	Тип учреждения не является обязательным самостоятельным направлением анализа; фактические инструменты определяются применительно к выбранному объекту анализа или аудита	Логика анализа целей, достигнутых результатов и задействованных ресурсов является базовой, однако подчеркивается сложность прямой связи расходов с результатами	Не задает единого институционально дифференцированного направления анализа документов и осуществляемых расходов различных типов учреждений на операционном уровне.
Авторская классификационно-аналитическая матрица	Единицей анализа выступают расходы отдельно взятого учреждения, последовательно исследуемые через блоки целевого назначения, результативности и операционного исполнения	Тип учреждения образует самостоятельное направление анализа для казенных учреждений; учитываются бюджетная смета и доведенные ЛБО, для бюджетных и автономных учреждений учитывается государственное (муниципальное) задание, субсидия на его финансовое обеспечение, план финансово-хозяйственной деятельности и данные о фактических расходах учреждения	Связь между целями, затраченными ресурсами и полученными результатами дополняется операционным анализом, позволяющим перейти от установленного отклонения к выявлению его причин на уровне учреждения	В отличие от сопоставляемых подходов, объединяет тип учреждения и три уровня анализа в единой структуре; однако конкретные показатели требуют отраслевой адаптации

Примечание: составлено автором по материалам [1, 4, 20].

Обобщение проблемных аспектов, отмеченных отечественными исследователями, позволяет сделать вывод о сохранении ряда нерешенных вопросов в данной области. Исследование вопросов, касающихся программного подхода, позволяет отметить, что для анализа расходов конкретного учреждения данный подход оказывается необходимым, но при этом недостаточным так как отдельно взятое учреждение обеспечивает лишь часть результата государственной программы, а структура его фактических расходов, достигнутые результаты не отражаются в программных показателях с требуемой детализацией. Так, программно-целевой подход обеспечивает взаимосвязь бюджетных расходов со стратегическими приоритетами, но не нацелен на оценку формирования и использования средств на уровне отдельного учреждения. Поэтому анализ расходов отдельно взятого учреждения требует установления взаимосвязи между документами стратегического планирования, параметрами государственного (муниципального) задания, объемом финансового обеспечения, достигнутыми результатами и фактической структурой расходов.

Оценка эффективности и аудит эффективности позволяют исследовать взаимосвязь между целями государственной (муниципальной) политики и деятельностью отдельных государственных (муниципальных) учреждений, не ограничиваясь проверкой законности и целевого характера использования бюджетных средств. В отечественной литературе эффективность в большей степени раскрывается через соотношение результата и расходов, а также через категории экономичности, продуктивности и результативности, ввиду того, что в бюджетном законодательстве принцип эффективности использования бюджетных средств предполагает «достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)» [1].

Международные стандарты аудита эффективности ориентируют контроль на оценку экономичности, эффективности и результативности [18, 19]. Однако проанализированные подходы не в полной мере применимы для установления единого состава аналитических элементов для разных типов учреждений в России. В таблице 1 приведен сопоставление подходов к анализу расходов бюджета.

Проведенное сопоставление показывает, что существующие подходы отражают отдельные аспекты анализа бюджетных расходов. Вместе с тем они не обеспечивают формирование подхода, учитывающего одновременно тип государственного (муниципального) учреждения и последовательность анализа от целевого назначения средств к результатам и фактическому использованию предоставленных бюджетных средств. Предлагаемая классификационно-аналитическая матрица восполняет данный пробел за счет объединения дифференциации учреждений по типам и трех уровней анализа (целевого, результативного и операционного), что позволяет выявлять причины возникновения отклонений, а не только факт их появления, на уровне конкретного учреждения.

Проведенный анализ позволяет определить существенные характеристики расходов бюджета на финансовое обеспечение ГМУ как совокупность взаимосвязанных правовых, финансово-экономических, функционально-результативных и контрольно-аналитических элементов. Такое определение связано с тем, что рассматриваемые расходы одновременно отражают механизм реализации публичных обязательств, форму предоставления бюджетных средств, механизм финансового обеспечения учреждения и объект финансового контроля.

Нормативно-правовая характеристика выражается в закреплении в нормативных правовых актах организационно-правовой формы, функций, задач, порядков финансового обеспечения. *Финансово-экономическая характеристика* раскрывает способы формирования объема финансового обеспечения и его структуру. Исходя из видов финансового обеспечения и форм государственного (муниципального) учреждения, к ней относятся сметный, нормативно-подушевой и целевой методы расчета финансирования. *Функционально-результативная характеристика* отражает преобразование ресурсов в государственные (муниципальные) услуги, работы и общественно значимые результаты. Она включает показатели объема и качества, соблюдение условий оказания услуг, доступность, выполнение задания и достижение отраслевых целей и установленных показателей. Следует отметить, что результат не сводится к факту освоения субсидии, финансовое исполнение должно быть сопоставлено с количественными и качественными параметрами деятельности учреждения. *Контрольно-аналитиче-*

ская характеристика связана с системой предварительного, текущего и последующего контроля, внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), учредительского и ведомственного контроля, а также внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. Ее содержание раскрывается через установленные субъектом контроля критерии, процедуры, источники данных и способы интерпретации выявленных отклонений. Ввиду того, что расходы бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений образуют комплексный объект финансового контроля, «сформировавшаяся система контроля за расходами бюджета на финансовое обеспечение ГМУ обеспечивает осуществление контроля на всех этапах финансового обеспечения» [17]. Сущностные характеристики расходов

бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений приведена на рисунке 1.

Формирование целостной «линии», отражающей взаимосвязь между целями предоставления бюджетных средств, результатами деятельности учреждения и фактической структурой расходов, требует комплексного рассмотрения данных элементов. Для решения этой задачи предлагается трехуровневая классификационно-аналитическая структура расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений. Классификационная функция состоит в упорядочении элементов по блокам, сущность аналитической функции заключается в установлении взаимосвязей между целями, результатами и осуществляемыми расходами.

СУЩНОСТНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ РАСХОДОВ БЮДЖЕТА НА ФИНАНСОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ГМУ			
Нормативно-правовое обеспечение		Информационное обеспечение	
Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях», нормативные правовые акты нормативные правовые акты субъектов РФ в части финансового обеспечения ГМУ, отраслевые нормативные правовые акты исполнительных органов государственной власти, регламентирующие финансовое обеспечение ГМУ в том числе по видам финансового обеспечения и иные нормативные правовые акты		Нормативная правовая база в части регламентации финансового обеспечения ГМУ; соглашения о предоставлении субсидий на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания, иные цели, цели капитальных вложений; отчеты о выполнении государственного (муниципального) задания, субсидий на иные цели, цели капитальных вложений, бюджетная отчетность казенных учреждений, бухгалтерская отчетность бюджетных и автономных учреждений; первичные учетные документы; информационные системы; дашборды	
Методы расчета финансового обеспечения		Виды финансового обеспечения	
■ сметное финансирование; ■ нормативно-подушевое финансирование; ■ целевое финансирование		➢ субсидия на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания; ➢ субсидия на иные цели; ➢ субсидия на цели капитальных вложений; ➢ гранты в форме субсидий	
Расходы бюджета на финансовое обеспечение ГМУ			
Осуществляемый контроль		Принципы	
☐государственный (муниципальный) финансовый контроль ☐учредительский контроль ☐ведомственный контроль в сфере закупок (закупочной деятельности) ☐внутренний финансовый аудит, внутренний финансовый контроль ☐внутренний контроль		• плановость • целевое направление средств • соответствие расходов правам и интересам граждан • соответствие расходов требованиям законодательства • безвозвратность и безвозмездность выделения средств (за исключением случаев, установленных законом) • контроль • эффективность использования бюджетных средств	

Рис. 1. Сущностные характеристики расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений
Примечание: составлено автором по результатам данного исследования

Первый уровень образует блок целевого назначения, на котором анализируются стратегические приоритеты, документы стратегического планирования, в том числе государственные (муниципальные) программы, аналитическим результатом является вывод о соответствии планируемых расходов целям публичной политики, нормативным основаниям и реальным параметрам деятельности учреждения. Второй уровень составляет блок результативности, на данном уровне анализу подлежат показатели выполнения государственного (муниципального) задания, объем и качество оказанных услуг (выполненных работ), динамика результатов, а также соотношение ресурсов и достигнутых параметров. Однако важно понимать, что соотношение плановых и фактических результатов деятельности учреждения не способно в полной мере отразить качество оказанных услуг (выполненных работ, необходимо интерпретировать показатели с учетом качественных характеристик результатов деятельности учреждения. Третий уровень представлен блоком операционного исполнения, на данном этапе исследуются данные бюджетного (бухгалтерского) учета, исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности или бюджетной сметы, фактическая структура расходов, отклонения от плановых параметров, контрольные

процедуры, проведенные как учреждением самостоятельно, так и внешними субъектами контроля, и риски неэффективного использования средств. Именно данный блок позволяет перейти к выявлению причин недостижения результата, либо недостаточной эффективности деятельности учреждения. Содержание трех уровней представлено на рисунке 2.

Предложенная классификационно-аналитическая структура обеспечивает прослеживаемость расходов от их целевого назначения и нормативного обоснования до достигнутых результатов и фактического использования средств. Она позволяет сопоставлять расчетные нормативы с фактическими расходами, выявлять причины отклонений и оценивать обоснованность финансового обеспечения с учетом реальных условий деятельности учреждения. Предполагается оценка как показателей выполнения государственного (муниципального) задания, так и качества, доступности и устойчивости оказываемых услуг, а также анализ деятельности учреждения, с учетом целей, поставленных в документах стратегического планирования. Указанный многоуровневый анализ, включающий взаимосвязанные блоки, позволяет избежать отождествления эффективности с освоением средств или достижением отдельных показателей объема.

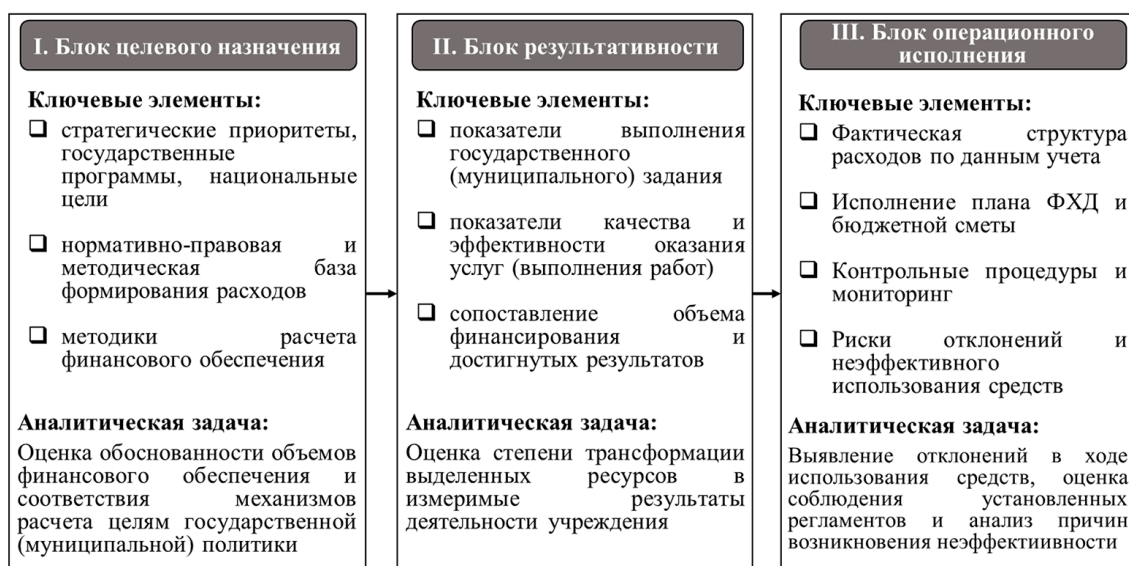


Рис. 2. Трехуровневая классификационно-аналитическая структура расходов бюджета на финансовое обеспечение ГМУ
Примечание: составлено автором по результатам данного исследования

Таблица 2

Классификационно-аналитическая матрица расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений

Тип учреждения	I. Блок целевого назначения	II. Блок результативности	III. Блок операционного исполнения
	Направления анализа		
Казенное	Анализируется соответствие предусмотренных расходов установленным полномочиям и функциям казенного учреждения, их программной или непрограммной принадлежности, а также обоснованность объема бюджетных ассигнований, закреплённого в бюджетной смете	Оценивается степень выполнения учреждением государственных функций, работ и установленных показателей деятельности во взаимосвязи с объемом предоставленного бюджетного финансирования	Исследуется фактическое исполнение бюджетной сметы на основании данных бюджетного учета и отчетности, устанавливаются причины отклонений от предусмотренных показателей и выявляются риски неэффективного либо ненадлежащего использования бюджетных средств
Бюджетное Автономное	Анализируется взаимосвязь государственного (муниципального) задания, объема субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, нормативных затрат и показателей плана финансово-хозяйственной деятельности, что позволяет оценить обоснованность первоначального объема финансового обеспечения	Оценивается соответствие объема и качества оказанных государственных (муниципальных) услуг (выполненных работ) показателям государственного (муниципального) задания с учетом объема бюджетных средств, предоставленных на его выполнение	Анализируется фактическое использование средств субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, включая структуру расходов и ее сопоставление с нормативными затратами, что позволяет выявить отклонения между расчетным объемом финансового обеспечения и фактическим использованием ресурсов

Примечание: составлено автором по результатам данного исследования.

Выявленные отклонения в рамках предложенной структуры позволяют определить более конкретные рекомендации с учетом характера установленной проблемы. Структура может использоваться при предварительном, текущем и последующем контроле, поскольку объединяет цели финансирования, результаты деятельности учреждения и фактическое использование бюджетных средств.

На основе трехуровневой структуры разработана классификационно-аналитическая матрица, представляющая пересечение двух измерений. Так, по строкам расположены типы учреждений, а по столбцам указываются блоки анализа. В этой связи каждый элемент матрицы определяет содержание анализа для соответствующего типа учреждения (таблица 2).

Порядок применения матрицы в первую очередь опирается на определение типа учреждения, далее осуществляется выбор направления анализа. Для казенного учреждения последовательно рассматриваются целевое основание и сметные назначения, выполнение функций и показателей дея-

тельности, и исполнение бюджетной сметы, и данные бюджетной отчетности. Учитывая единый механизм финансового обеспечения для бюджетных и автономных учреждений, в первую очередь анализируются государственное (муниципальное) задание, субсидия на его финансовое обеспечение, план финансово-хозяйственной деятельности и нормативные затраты, далее анализу подлежат результаты оказания услуг и фактическая структура расходов.

Применение классификационно-аналитической матрицы предполагает в первую очередь определение типа государственного (муниципального) учреждения, так как дальнейшее содержание анализа зависит от применяемого механизма финансового обеспечения. В случае анализа расходов казенного учреждения в рамках блока целевого назначения рассматриваются его полномочия и функции, программная или непрограммная принадлежность расходов, бюджетные ассигнования и бюджетная смета, в блоке результативности оценивается выполнение функций, работ и установленных показателей деятельности, в блоке операционного

исполнения исследуются исполнение бюджетной сметы, данные бюджетного учета и отчетности, а также выявленные отклонения и риски. Для бюджетных и автономных учреждений блок целевого назначения включает анализ государственного (муниципального) задания, объем субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания, план финансово-хозяйственной деятельности и утвержденные нормативные затраты, блок результативности включает в себя оценку показателей объема и качества услуг, выполнение государственного (муниципального) задания и иные результаты деятельности, блок операционного исполнения подразумевает собой оценку фактической структуру расходов, исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности и сопоставление нормативных затрат и фактических расходов. Таким образом, трехуровневая структура представляет последовательный алгоритм анализа, при этом содержание каждого блока ориентировано на тип учреждения и механизма его финансового обеспечения.

Таким образом, к новым результатам исследования можно отнести классификационно-аналитическую матрицу, дифференцированную по типам государственных (муниципальных) учреждений, состав аналитических элементов каждого блока, алгоритм анализа с отдельными направлениями для казенных учреждений и бюджетных, и автономных учреждений. Предложенный инструмент направлен на развитие трех-

уровневой структуры и раскрывает существенные характеристики расходов бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений.

Заключение

Проведенное исследование показало, что широко применяемая подход сопоставления целей, ресурсов и результатов нуждается в адаптации применительно к различным типам государственных (муниципальных) учреждений. В статье разработана классификационно-аналитическая матрица, в которой различные типы учреждения соотнесены с блоками целевого назначения, результативности и операционного исполнения. Предложен алгоритм, предусматривающий направления для анализа относительно казенных учреждений, основанный на бюджетной смете и данных бюджетного учета, а также относительно бюджетных и автономных учреждений, основанный на показателях государственного (муниципального) задания, субсидии на его финансовое обеспечение, план финансово-хозяйственной деятельности, данные о нормативных затратах и фактических расходах. Отмечается, что применение матрицы и алгоритма возможно при предварительном, текущем и последующем контроле для оценки обоснованности финансового обеспечения, достигнутых результатов и причин выявленных отклонений. Дальнейшее развитие подхода связано с отраслевой конкретизацией показателей и его апробацией на данных отдельных учреждений.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 26.06.2026, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2026) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/?ysclid=mrt2j6rqv3819485662 (дата обращения: 05.06.2026).
2. Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» (ред. от 13.07.2024) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164841/?ysclid=mrt2ulrgii161112980 (дата обращения: 05.06.2026).
3. Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/?ysclid=mrt2xasuub951760373 (дата обращения: 05.06.2026).
4. Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/?ysclid=mrt30iw0v9416753558 (дата обращения: 05.06.2026).
5. Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/?ysclid=mrt338tgsj670040255 (дата обращения: 05.06.2026).

6. Астапов К. Л., Мусаев Р. А., Малахов А. А. Оценка эффективности политики бюджетных расходов // Финансовый журнал. 2020. Т. 12, № 6. С. 9-24. DOI: 10.31107/2075-1990-2020-6-9-24.
7. Афанасьев Р. С., Голованова Н. В. Понятие эффективности бюджетных расходов: теория и законодательство // Финансовый журнал. 2016. № 1 (29). С. 61-69. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=25470716&ysclid=mrx8svf993831746123> (дата обращения: 18.06.2026).
8. Балтина А. М. Оценка эффективности расходов государственных (муниципальных) учреждений // Финансы и кредит. 2011. № 13 (445). С. 57-62. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=15622327&ysclid=mrx8u3lhsv662566182> (дата обращения: 20.06.2026).
9. Бегчин Н. А., Богачева О. В., Смородинов О. В. Обзоры расходов как инструмент управления общественными финансами в странах ОЭСР: теоретический аспект // Финансовый журнал. 2018. № 3 (43). С. 49-63. DOI: 10.31107/2075-1990-2018-3-49-63.
10. Васюнина М. Л. Государственное (муниципальное) задание как новый инструмент в механизме финансового обеспечения государственных (муниципальных) услуг // Финансы и кредит. 2010. № 18 (402). С. 38-43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/gosudarstvennoe-munitsipalnoe-zadanie-kak-novyy-instrument-v-mehanizme-finansovogo-obespecheniya-gosudarstvennyh-munitsipalnyh-uslug> (дата обращения: 22.04.2026).
11. Дорофеев М. Л. Проблемы реализации программно-целевого метода бюджетных расходов в Российской Федерации // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». 2020. Т. 30, № 1. С. 13-21. DOI: 10.35634/2412-9593-2020-30-1-13-21.
12. Маркина Е. В. Развитие финансового механизма функционирования бюджетных учреждений // Вестник Финансового университета. 2014. № 4 (82). С. 23–32. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-finansovogo-mehanizma-funktsionirovaniya-byudzhethnyh-uchrezhdeniy> (дата обращения: 14.03.2026).
13. Мастеров А. И. Проблемы и пути совершенствования программно-целевого бюджетирования в России // Финансы: теория и практика. 2019. Т. 23, № 2. С. 44-57. DOI: 10.26794/2587-5671-2019-23-2-44-57.
14. Машенко Ю. А., Уварова Г. Г. Развитие финансового механизма в отраслях социальной сферы в условиях реформы общественных финансов // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2025. № 3. С. 92-104. URL: <https://upravlenie-uriu.ranepa.ru/jour/article/view/413?ysclid=mrx935mbtt220627348> (дата обращения: 20.06.2026).
15. Сидорова Е. Ю. Законодательное и доктринальное определение понятия «эффективность бюджетных расходов» // Вопросы российской юстиции. 2023. № 27. С. 284-292. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/zakonodatelnoe-i-doktrinalnoe-opredelenie-ponyatiya-effektivnost-byudzhethnyh-rashodov> (дата обращения: 23.02.2026).
16. Сухарев О. С. Бюджетные расходы, эффективность и приоритеты развития экономики // Финансовый журнал. 2015. № 1 (23). С. 17-28. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhethnye-rashody-effektivnost-i-prioritety-razvitiya-ekonomiki?ysclid=mrx96o148y771757752> (дата обращения: 24.02.2026).
17. Хамзина Р. Р. Расходы бюджета на финансовое обеспечение государственных (муниципальных) учреждений как объект финансового контроля // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2024. № 6-2. С. 407-413. DOI: 10.17513/vaael.3549.
18. INTOSAI. ISSAI 300: Performance Audit Principles [Electronic resource]. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/> (дата обращения: 01.07.2026).
19. INTOSAI. ISSAI 3000: Performance Audit Standard [Electronic resource]. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf> (дата обращения: 01.07.2026).
20. OECD. OECD Good Practices for Performance Budgeting. Paris: OECD Publishing, 2019. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/05/oecd-good-practices-for-performance-budgeting_0a446f98/c90b0305-en.pdf (дата обращения: 01.07.2026).