

*На правах рукописи*



ФЕДЧЕНКО ЕЛЕНА АЛЕКСЕЕВНА

**МЕТОДОЛОГИЯ АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ  
ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ  
ГОСУДАРСТВЕННЫМИ (МУНИЦИПАЛЬНЫМИ) УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

**Специальность: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика**

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва — 2017

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор  
**Казаква Наталия Александровна**

Официальные оппоненты: **Антипова Татьяна Валентиновна**  
доктор экономических наук, доцент  
ФГБОУ ВО «Пермский государственный национальный исследовательский университет»,  
профессор кафедры государственного и муниципального управления

**Лытнева Наталья Алексеевна**  
доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»,  
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

**Мельник Маргарита Викторовна**  
доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
профессор Департамента учета, анализа и аудита

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Государственный университет управления»

Защита состоится «27» июня 2017 г. в 11.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.06 при ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный переулок, д. 36, корпус 3, ауд. 353.

С диссертацией можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени Л. И. Абалкина ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации <http://ords.rea.ru>.

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор



О. В. Кучмаева

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Реформирование государственного сектора российской экономики<sup>1</sup> в настоящее время направлено на создание новой системы государственных (муниципальных) учреждений (ГМУ), ориентированных на выполнение государственного (муниципального) задания, развитие их внебюджетной деятельности, повышение эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности, формирование достоверной учетной информации, совершенствование системы внутреннего и внешнего бюджетного контроля. Повышение качества учетно-аналитической информации и развитие методического обеспечения контрольной деятельности общественных финансов являются основой эффективного управления бюджетными средствами. Сложившаяся система бюджетного контроля не в полной мере обеспечивает решение задач, поставленных Правительством Российской Федерации и закрепленных в бюджетном законодательстве, о чем свидетельствуют отчеты Минфина Российской Федерации, выявляющие существенное несоответствие расходов бюджета расходным обязательствам, недостаточное развитие внебюджетной деятельности и использование субсидий в качестве основного источника финансового обеспечения, невыполнение показателей государственных заданий, неэффективность использования субсидий<sup>2</sup>.

По результатам проверок, проведенных органами государственного финансового контроля, за 2016 г. общая сумма выявленных нарушений при расходовании бюджетных средств, составила 532,45 млрд руб., из них нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (бюджетной) отчетности — 111,24 млрд руб., недостаточная эффективность и результативность использования бюджетных средств — 25,26 млрд руб. Сумма нарушений в ГМУ за 2016 г. составила 16,56 млрд руб., то есть 12,7% от общей суммы выявленных нарушений<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р «Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года»; Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 г. № 2593-р «Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года»; Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 28.06.2012 г. «О бюджетной политике в 2013–2015 гг.»; Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы РФ “Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков”».

<sup>2</sup> Доклад «Об основных направлениях повышения эффективности расходов федерального бюджета» / Министерство финансов РФ. – 2015. – URL: [www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad\\_Ob\\_osnovnykh\\_napravleniyakh\\_pov](http://www.minfin.ru/.../2015/.../Doklad_Ob_osnovnykh_napravleniyakh_pov) (дата обращения: 06.08.2016).

<sup>3</sup> URL: <http://portal.audit.gov.ru/> (дата обращения: 06.08.2016).

Анализ выявленных нарушений подтверждает, что они в большей мере связаны с недостаточным методическим обеспечением бухгалтерского (бюджетного) учета, отсутствием эффективных методов и инструментальных средств внутреннего контроля за использованием бюджетных ресурсов. Это определяет, как первоочередную задачу совершенствования концепции и методики экономического анализа эффективности использования бюджетных средств, и результатов бюджетной и внебюджетной деятельности.

Эффективность как целевой критерий деятельности хозяйствующих субъектов применительно к государственному сектору недостаточно исследована. В сфере государственных (муниципальных) учреждений требуются специфические показатели и методы оценки, новые подходы к учетно-аналитическому обеспечению эффективности использования бюджетных средств, учитывающие их особенности. Российской практикой контрольной деятельности востребовано формирование современной концепции контроля и анализа эффективности использования бюджетных средств по источникам их формирования в условиях происходящих институциональных изменений в государственном секторе экономики, учет зарубежного опыта и требований международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора. В этой связи особую актуальность приобретают вопросы разработки методологии анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений.

***Степень разработанности проблемы.*** Проблемы реформирования государственного сектора являлись предметом научных исследований многих российских и зарубежных ученых в области экономического анализа, контроля, бюджетного (бухгалтерского) учета.

Значительный вклад в развитие теории, методологии и практики бюджетного (бухгалтерского) учета внесли Р. Е. Артюхин, М. Ю. Алейникова, И. М. Баятова, А. Н. Белов, А. С. Бизина, Л. П. Воробьева, М. А. Вахрушина, И. Ю. Гарнов, Н. Д. Горюнова, Т. Ю. Дружиловская, И. И. Жуклинец, Ю. А. Котлова, Т. М. Конопляник, О. Е. Качкова, Т. И. Кришталева, Г. И. Маклева, Е. В. Маркина, Т. С. Маслова, Ю. А. Оболенская, В. И. Петрова, С. В. Пономарева, Л. В. Попова, М. И. Попова, А. Г. Радуцкий, В. М. Родионова, С. А. Табалина, В. П. Харьков, Л. А. Чайковская, Е. И. Федорова и др.

Несмотря на весомый вклад, внесенный данными авторами, в условиях происходящих институциональных преобразований и расширений внебюджетной деятельности государственных (муниципальных) учреждений практика бухгалтерского (бюджетного) учета претерпевает определенные изменения и требует дальнейшего совершенствования.

Вопросы эффективного использования бюджетных средств нашли отражение в работах М. Алле, Ф. И. Белявского, И. И. Блеха, В. И. Бочковского, Н. Х. Бунге, А. М. Гарберга, Е. В. Заровой, Е. Ф. Канкрина, В. А. Лебедева, А. А. Никитского, И. Х. Озерова, В. Ройтера, В. А. Саковича, Д. Э. Стиглица, Г. П. Хатри, Х. Г. Хоффмана, А. П. Шипова, С. Е. Фелпсе и др., а также современных российских ученых: Т. В. Антиповой, М. П. Афанасьева, Е. В. Бушмина, А. В. Дорждеева, О. Г. Королева, А. Л. Кудрина, А. М. Лаврова, В. В. Новожилова, Л. М. Подъяблонской, С. Н. Рябухина, Т. М. Рогуленко, А. Н. Саунина, С. П. Степашина, Л. Н. Смирнова, В. А. Титова, Г. Л. Тульчинского, Н. Н. Шаш, Е. Л. Шековой, Т. В. Шубиной, Л. И. Якобсона и др. Вместе с тем в этих работах в недостаточной мере выделены специфические характеристики использования ресурсов, и требуется их значительная адаптация к направлениям деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

В меньшей степени в России разработаны вопросы экономического анализа деятельности государственных (муниципальных) учреждений. Вопросы разработки и применения показателей и методов оценки эффективности использования ресурсов и достигнутых результатов рассматривались в трудах многих ученых — аналитиков: М. И. Баканова, И. В. Барановой, В. И. Бариленко, М. В. Васильевой, М. А. Вахрушиной, Д. А. Ендовицкого, О. В. Ефимовой, М. С. Ефремовой, Н. А. Казаковой, Н. Н. Косиновой, Н. А. Лытневой, С. Н. Марковой, М. В. Мельник, С. П. Сазоновой, Н. С. Пласковой, М. Л. Пятова, Г. В. Савицкой, Н. В. Фадейкиной, А. Д. Шеремета и др.. В современных условиях, когда система финансового контроля играет решающую роль в оценке эффективности использования бюджетных средств, перспективным направлением развития контрольно-аналитической деятельности является формирование комплексной системы показателей, характеризующих состояние и использование имущества, выделенных ресурсов, оценка экономичности и результативности деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

Теоретико-методологическими проблемами бюджетного контроля и аудита эффективности использования бюджетных средств занимались Н. Н. Балашова, О. В. Болтинова, И. А. Белобжецкий, Р. П. Булыга, В. В. Бурцев, А. Р. Валеев, И. Ф. Ветрова, Ю. М. Воронин, Л. П. Воробьева, М. В. Врублевский, Н. Г. Гаджиев, Н. А. Голощاپов, Е. М. Егорова, В. Б. Ивашкевич, Е. И. Иванова, Н. Г. Иванова, Н. Н. Карзаева, Э. С. Карпов, Ж.А. Кеворкова, И. М. Куприянец, И. Б. Лагутин, М. В. Мельник, Н. С. Миленина, В. В. Панков, Г. Б. Полисюк, Н. Н. Ровинский, М. В. Романовский, С. П. Сазонов, А. З. Селезнев, А. А. Соколов, Е. С. Соколова, В. П. Суйц, А. Н. Саунин, Е. В. Шулико, Е. Б. Шувалова, А. Н. Хорин, Л. И. Хоружий, А. А. Ялбулганов и др. Однако эти работы носят общий характер и недостаточно адаптированы к специфике деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

В настоящее время необходимо совершенствование и адаптация к изменениям происходящим в экономике страны и специфике деятельности государственных (муниципальных) учреждений, а также к требованиям международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, стандартов контроля и оценки.

***Цель и задачи исследования.*** Целью исследования является развитие методологии и методического инструментария экономического анализа, и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями, позволяющих своевременно выявлять резервы и обосновывать мероприятия по повышению эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности.

*Для реализации поставленной цели в диссертации определены и решены следующие задачи:*

— проанализировать историко-логические этапы развития государственного контроля за использованием бюджетных средств, обобщить ключевые проблемы его современного состояния с целью разработки комплексного подхода к формированию системы анализа и контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений;

— определить логику и основные этапы формирования системы контроля эффективности использования бюджетных средств;

— обосновать содержание учетно-аналитического сопровождения и источники финансового обеспечения на основе выявленных нарушений ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, позволяющие оценить результативность и эффективность учетного процесса;

— предложить контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционирования расходов государственного (муниципального) учреждения и инструментарий, позволяющий своевременно выявлять и предупреждать нарушения и недостатки в учетном процессе;

— выделить основные направления развития методологии и методического инструментария бухгалтерского (бюджетного) учета, нацеленные на повышение достоверности оценки использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений;

— сформировать структуру Отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания на основе системы функционально взаимосвязанных показателей;

— усовершенствовать методологию и методы анализа эффективности использования бюджетных средств, обосновать систему показателей, критериев и методов оценки эффективности использования бюджетных средств с учетом специфики деятельности государственных (муниципальных) учреждений;

— разработать методическое обеспечение анализа эффективности использования бюджетных средств с учетом специфики деятельности образовательных учреждений;

— обосновать классификатор финансовых нарушений, основанный на несоблюдении принципа эффективности использования бюджетных средств, с систематизацией нарушений в сфере закупок и финансово-бюджетной сфере;

— разработать положение о системе внутреннего финансового контроля, включающее учетно-методический и аналитический инструментарий контроля и оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

— разработать концепцию системы внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений.

**Объектом исследования** выступает финансово-хозяйственная деятельность государственных (муниципальных) учреждений.

**Предметом исследования** является методология и методическое обеспечение системы контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, ее количественная и качественная оценка.

**Теоретическая и методологическая основа исследования** базируется на концепциях анализа и контроля, гипотезах и системных, диалектических подходах, отраженных в научной экономической литературе, посвященной вопросам эффективного использования бюджетных средств, экономического анализа бюджетных расходов, бюджетного контроля, базовых теоретических положений по финансовому контролю, ревизии, бюджетному учету.

В качестве исследовательского инструментария применялись системный анализ эффективности использования бюджетных средств, эмпирическое исследование, принципы формальной логики, синтез и анализ теоретического и практического материала. При обработке и систематизации информации применялись методы классификации, группировок, математические методы и экспертный и сравнительный анализ.

Достоверность вынесенных на защиту диссертации теоретических положений подтверждается результатами апробации и обеспечивается постановкой цели и задач, отвечающих актуальности развития учета, анализа и контроля использования бюджетных средств в условиях реформирования государственного сектора, использованием официальных источников и фактографических данных.

**Область исследования.** Исследование выполнено в рамках Паспорта отрасли наук «Экономические науки», специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», пунктов: 1 «Бухгалтерский учет» пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; 2 «Экономический анализ» пп. 2.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки экономического анализа»; 3 «Аудит, контроль и ревизия» пп. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», пп. 3.7 «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и



реvisions», пп. 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», пп. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия»».

**Информационную базу исследования** составили нормативно-правовые акты в области бухгалтерского (бюджетного) учета, анализа, контроля, статистические, методические и справочные материалы, отчетная документация, содержащая показатели финансово-хозяйственной деятельности ГМУ, в том числе международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), международные стандарты оценки (МСО), Руководство по статистике государственных финансов Международного валютного фонда (РСГФ), статистические стандарты Системы национальных счетов (СНС—2008), проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе, а также результаты синтеза и научной систематизации документации контрольной и методической деятельности контрольно-надзорных органов и образовательных учреждений.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке концепции совершенствования системы внешнего контроля и положения о методическом обеспечении внутреннего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений на основе развития методологии учетного и методического инструментария анализа, и контроля.

**Наиболее значимые результаты диссертационной работы, содержащие элементы научной новизны, отражены в следующих положениях, выносимых на защиту:**

1. Предложен комплексный подход к совершенствованию системы внешнего и внутреннего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, основанный на развитии методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, отчетности, методического обеспечения контрольных процедур, анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств на основе систематизации историко-логических этапов развития бюджетного контроля.

2. Разработана общая модель контроля за эффективностью использования бюджетных средств как комплекс взаимосвязанных целей, задач и уровней методического и инструментального обеспечения, направленных на оценку

целевых показателей и своевременное выявление нарушений, связанных с использованием бюджетных средств, снижающий риск непроизводительного их использования. В работе контроль представлен как процесс выполнения совокупности контрольно-диагностических процедур проверки достоверности бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений и их соответствия установленным принципам.

3. Систематизированы нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения, на основании систематизации нарушений предложены учетно-аналитическое сопровождение и контрольные процедуры, позволяющие оценить результативность и эффективность учетного процесса, а также степень удовлетворенности пользователей в учетной информации и исключающие возможные риски появления недостоверной информации об эффективности использования бюджетных средств.

4. Разработаны контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционирования расходов, в основу формирования которых положена разработанная авторская классификация обязательств процесса санкционирования расходов: принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства, принятые неконтрактные бюджетные обязательства, отложенные обязательства, принятые контрактные и неконтрактные денежные обязательства. Контрольные процедуры позволяют выявлять и предупреждать нарушения и недостатки в учете и отчетности государственных (муниципальных) учреждений, связанные с некорректностью отражения обязательств на счетах санкционирования расходов.

5. Обоснована методология совершенствования учетной системы, позволяющая формировать аналитическую информацию в разрезе источников финансового обеспечения: предложена модель бухгалтерского учета затрат на оказание бюджетных услуг, разработан комплекс методик учета сложных объектов — расчеты по суммам выявленных недостач и хищений, результатам интеллектуальной деятельности, основным средствам, приобретенным за счет различных источников финансирования, расходам будущих периодов, амортизации основных средств, распределенных на стоимостные группы. Использование предложенных методик будет способствовать формированию

достоверной учетной информации и оценке эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

6. Предложена структура Отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания на основе системы уровневых и функциональных взаимосвязанных показателей, что обеспечит повышение информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности и расширит возможности ее использования для целей внутреннего и внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств.

7. Предложена система показателей, критериев и методов оценки эффективности использования бюджетных средств, учитывающая специфику деятельности источников финансового обеспечения и тип государственных (муниципальных) учреждений. Авторский подход к формированию системы показателей ориентируется на результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения (анализ эффективности использования имущества, анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения), оценку эффективности деятельности учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания.

8. Разработана и апробирована методика анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, учитывающая специфику образовательных учреждений по источникам финансового обеспечения, включая расчет критериальных значений показателей эффективности, адаптированных к конкретной отрасли. Для обобщения и представления результатов анализа предложена форма управленческой отчетности «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения», которая может использоваться в управленческих целях.

9. Разработан классификатор финансовых нарушений, включающий нарушения в сфере закупок, в финансово-бюджетной сфере, как методический инструментальный системы внешнего контроля, предназначенный для идентификации рисков и определения комплекса контрольных процедур, направленных на выявление и оценку неэффективного использования бюджетных средств (имущества) в зависимости от содержания наиболее типичных

нарушений. Разработанная классификация финансовых нарушений будет обеспечивать репрезентативное представление результатов проверок деятельности государственных (муниципальных) учреждений, а также будет служить обоснованием разработки мероприятий по повышению эффективности использования бюджетных средств.

10. Разработано и апробировано положение о системе внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, содержащее регламентированный перечень контрольно-диагностических процедур за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности, методику анализа и оценки, систему аналитических показателей-индикаторов и управленческую отчетность об оценке эффективности деятельности учреждения. Предложенный методический инструментарий может служить в качестве типовой модели унифицированного подхода к анализу причин неэффективности и принятию соответствующих решений по их устранению в соответствии с установленными критериями.

11. Разработана Концепция организации системы внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, определяющая методологические положения, методический инструментарий контроля, основанный на стандартизации контрольных процедур, а также порядок взаимодействия контрольных органов и субъектов контроля.

***Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.***

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии методологии, разработке методик, методического инструментария контроля и оценки эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений. Теоретико-методологические разработки в области бухгалтерского (бюджетного) учета, анализа и контроля будут способствовать повышению результативности и экономичности контрольной деятельности ГМУ.

*Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке:*

— контрольных процедур проверки учета обязательств ГМУ, которые могут быть использованы в системе внутреннего контроля, а также контрольными

органами при внешней проверке эффективности использования бюджетных средств;

— положения о внутреннем финансовом контроле за ведением бухгалтерского учета и формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности ГМУ, что позволяет унифицировать и обеспечить качество оценки эффективности использования бюджетных средств;

— системы показателей и критериев оценки эффективности использования бюджетных средств ГМУ, которая обеспечивает учет специфики деятельности, источников финансового обеспечения и типа ГМУ, а также дает количественно измеримую, релевантную оценку по наиболее значительным направлениям, включая выполнение государственного (муниципального) задания;

— Отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания, включающего показатели эффективности деятельности учреждения, что обеспечит повышение информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

***Апробация результатов исследования.*** Полученные результаты исследования внедрены в деятельность Департамента образования г. Краснодара, Департамента здравоохранения г. Севастополя, Управления Министерства внутренних дел России по г. Севастополю, Управления Федерального казначейства по Краснодарскому краю, Департамента образования г. Сочи, что подтверждается актами внедрения.

Основные результаты исследования использованы при разработке научных проектов и грантовых исследований:

— научно-исследовательской работы по соглашению от 03.06.2013 г. № 33 о предоставлении субсидии из бюджета г. Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова» по теме «Разработка комплексной системы оценки, мониторинга и развития профессиональных компетенций руководителей образовательных учреждений г. Москвы в области финансово-экономической деятельности в сфере образования». Итогом работы являются подготовленные учебно-методические комплексы, по которым получены авторские свидетельства: «Источники финансирования, система учета и оценка эффективности выполнения государственных заданий в бюджетных образовательных учреждениях»; «Нормативно-подушевое

финансирование государственных образовательных услуг с учетом особенностей уровней образования и реализации образовательных программ»; «Система внутреннего и внешнего государственного финансового контроля бюджетных образовательных учреждений». По результатам научно-исследовательской работы в 2013 г. зарегистрированы три патента (в соавторстве):

— научно-исследовательской работы «Организационно-методическое и правовое обеспечение управления результатами научно-технической деятельности, принадлежащими РФ и полученными в рамках выполнения государственных контрактов» (государственный контракт от 11.08.2015 г. № 15412.17Б9999.18.0002 с Минпромторгом России), по итогам которой разработаны авторские организационно-методические рекомендации по бюджетному учету результатов интеллектуальной деятельности;

— научно-исследовательской работы по теме «Информационно-методическое обеспечение системы внутреннего контроля эффективности деятельности вуза» (договор от 31.10.2016 г. № 690, заказчик ФГБОУ ВО «Мордовский государственный педагогический университет имени М. Е. Евсевьева»).

Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение в рамках 23 международных, всероссийских, региональных научно-практических конференций, профессиональных семинаров, международных межвузовских научно-практических конференций: Россия, г. Краснодар, 1996–2001 гг., г. Сочи, 2002 г., 2004 г., г. Воронеж, 2007 г., Тольятти, 2008 г., г. Москва, 2012–2016 гг., международных научно-методических конференций: Россия, г. Москва, 2014 г., 2015 г., научных форумов: Россия, г. Москва, РЭУ им. Г. В. Плеханова, 2013 г.

**Публикации.** Результаты исследования опубликованы в 100 научных работах (271,8 п. л., авт. — 128,6 п. л.), в том числе в 25 публикациях в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ (22,5 п. л., авт. — 14,6 п. л.) и в 3 монографиях (53,6 п. л., авт. — 36,5 п. л.).

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Список литературы содержит 350 библиографических ссылок на отечественные и зарубежные публикации по тематике диссертации и смежным вопросам.

## 2. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ОБОСНОВАННЫЕ В ДИССЕРТАЦИИ И ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

**1. Предложен комплексный подход к совершенствованию системы внешнего и внутреннего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, основанный на развитии методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, отчетности, методического обеспечения контрольных процедур, анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств на основе систематизации историко-логических этапов развития бюджетного контроля.**

Современное реформирование системы контроля бюджетных средств должно базироваться на всестороннем анализе теоретических основ, историографии бюджетного контроля Российского государства, основных парадигм контроля эффективности использования бюджетных средств, этапов и временных границ, которые остаются несформированными и недостаточно исследованными. Тема бюджетного контроля активно разрабатывалась на всех этапах развития эпохи как в дореволюционном периоде<sup>4</sup>, так и в советское время<sup>5</sup>.

Научные результаты нашли отражение в монографических работах исследователей последних лет<sup>6</sup>, которые высказывают различные, иногда противоположные точки зрения по вопросу возникновения бюджетного контроля в Российской империи. Форма контроля претерпела значительные изменения — от системы контроля по генеральной отчетности до контроля документального.

Автором проанализирована историография вопроса контроля эффективности использования бюджетных средств, которая позволила выделить этапы его становления, образования организационных элементов системы контроля (с начала VII века и по настоящее время) и сделать вывод о том, что контроль эффективности использования бюджетных средств существовал с конца VIII века. Моментом его возникновения следует считать создание государственных экспедиций счетов, назначение которых определялось решением задач контроля поступления доходов, распределения расходов по назначению, обоснованности расходов при формировании поставок товаров, работ и услуг, целевому расходованию средств.

<sup>4</sup> Белявский Ф. Исторический очерк государственного контроля в России. М.: Издание Народного Комиссариата Государственного контроля. 1919; Блех И. И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии. СПб., 1895; Сакович В. А. Государственный контроль в России. СПб., 1898; Бочковский Ф. И. Организация государственного контроля в России сравнительно с государствами Западной Европы. СПб., 1895 и др.

<sup>5</sup> Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР. М.: Госфиниздат, 1947; Погребинский А. П. Очерки истории финансов дореволюционной России. М.: Госфиниздат, 1954; Коняев А. И. Финансовый контроль в дореволюционной России. М.: Росфиниздат, 1959; Митрофанов В. М. Государственный финансовый контроль в дореволюционной России (1811–1917): дис. ... канд. экон. наук. М., 1961 и др.

<sup>6</sup> Лагутин И. Б. Бюджетный контроль и бюджетный аудит в РФ: Проблемы системности и особенности правового регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2015; Ялбулганов А. А. Финансовый контроль в Российской армии XIX – начала XX вв. СПб., 1999.

Разработан авторский подход к изучению бюджетной реформы в РФ (1990—2017 гг.), основанный на исследовании влияния процесса реформирования государственного сектора на развитие методологии бухгалтерского (бюджетного) учета, отчетности, методического обеспечения контрольных процедур, анализа и оценки эффективности использования бюджетных средств.

Выделено семь этапов развития бюджетной реформы, обобщены ключевые проблемы контроля на каждом этапе развития, поставлены основные задачи по повышению эффективности использования бюджетных средств и определен инструментарий для их решения. Первый этап развития бюджетной реформы связан с проблемами методического обеспечения внешнего контроля и оценкой эффективности бюджетных расходов со стороны органов исполнительной власти. На втором этапе выделены проблемы несовершенства методов контроля исполнения расходных обязательств, относящиеся к периоду реструктуризации бюджетного сектора. Третий этап характеризует проблемы в отсутствии разработки контрольных процедур на стадии планирования движения принимаемых денежных обязательств в бюджетном учете и формирования источников финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений. Четвертый этап определен проблемами методического обеспечения внутреннего контроля и внутреннего аудита участников бюджетного процесса. Пятый этап связан с отсутствием методики оценки эффективности выполнения государственного (муниципального) задания государственных (муниципальных) учреждений, контрольных процедур закупочного процесса. Шестой этап заключается в несовершенстве методов оценки эффективности государственных программ. Седьмой этап характеризуется проблемами методического обеспечения оценки эффективности использования бюджетных средств, организации внутреннего финансового контроля государственными (муниципальными) учреждениями и разработки классификатора нарушений в финансово-бюджетной сфере.

Для целей анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений разработан комплексный подход, сущность которого определена последовательностью действий (рис. 1):

— определение проблем контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ, связанных с несовершенством методов контрольной деятельности, недостатками информационного обеспечения системы анализа бюджетных средств,



нарушениями в бухгалтерском (бюджетном) учете источников финансового обеспечения, имущества, финансовых активов, обязательств, и при формировании бухгалтерской (бюджетной) отчетности;

— развитие теории и методологии контроля эффективности использования бюджетных средств ГМУ посредством разработки концептуальной схемы организации контроля, модели бухгалтерского учета затрат на оказание бюджетных услуг, методических рекомендаций по порядку принятия к учету РИД, разработки классификации финансовых нарушений и др.;

— комплексный анализ и контроль эффективности использования бюджетных средств ГМУ, который предусматривает разработку методического обеспечения анализа эффективности деятельности ГМУ с учетом их специфики по направлениям: результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения, анализ эффективности использования имущества, анализ результатов по источникам финансового обеспечения; оценка эффективности деятельности учреждения.

Использование комплексного подхода к реформированию системы контроля эффективности использования бюджетных средств позволит внедрить в практику отношений государственных (муниципальных) учреждений с органами исполнительной власти (учредителями) новых механизмов контроля и оценки финансово-хозяйственной деятельности.

***2. Разработана общая модель контроля за эффективностью использования бюджетных средств как комплекс взаимосвязанных целей, задач и уровней методического и инструментального обеспечения, направленных на оценку целевых показателей и своевременное выявление нарушений, связанных с использованием бюджетных средств, снижающий риск непроизводительного их использования. В работе контроль представлен как процесс выполнения совокупности контрольно-диагностических процедур проверки достоверности бухгалтерского учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений и их соответствия установленным принципам.***

Обобщение и анализ теоретических подходов к проведению оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, исследование понятийного аппарата категорий «эффективность использования бюджетных средств» и «эффективность бюджетных расходов» показали, что сложность ее проведения заключается в разнообразии источников финансового обеспечения, по которым в настоящее время отсутствует единая методика.

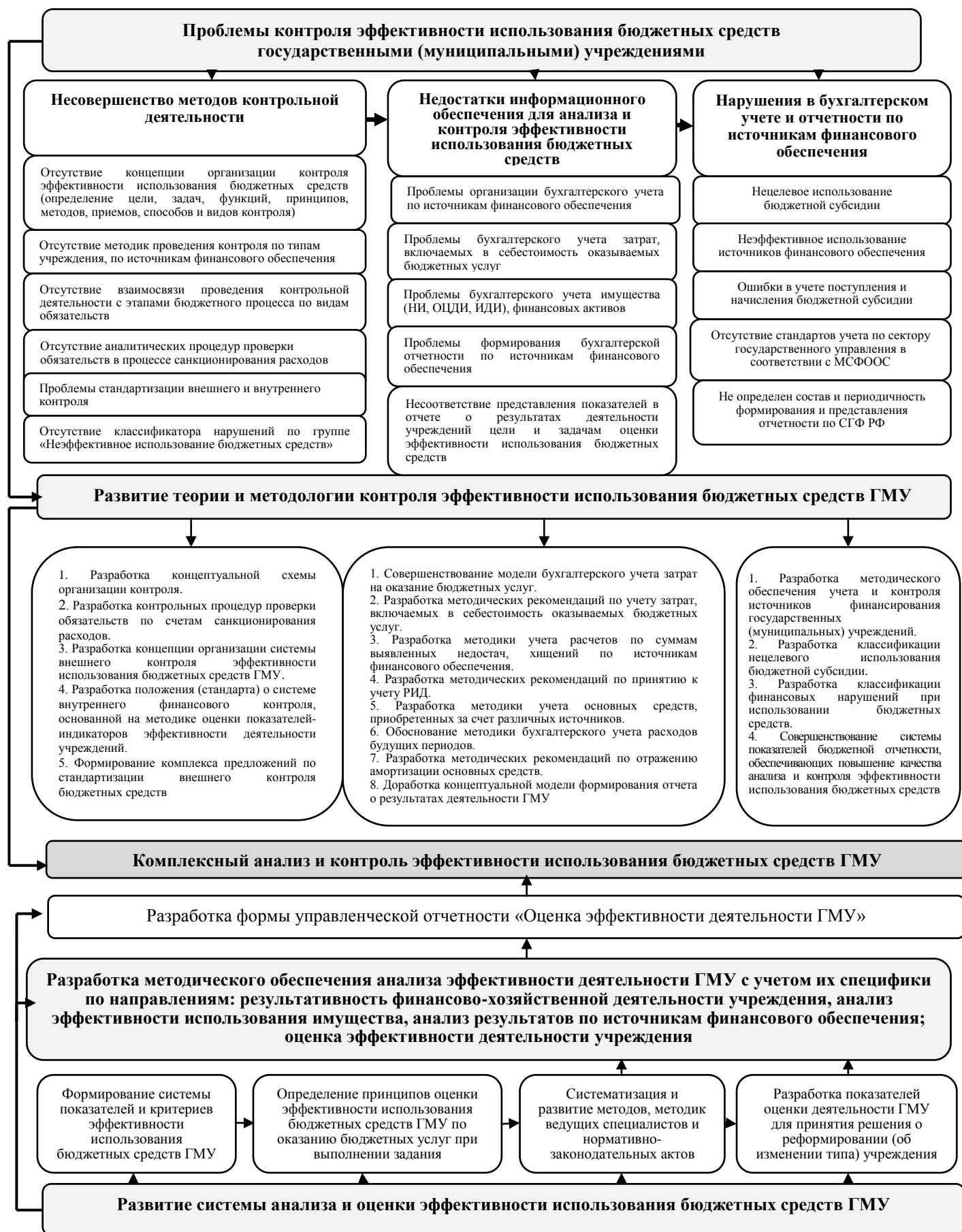


Рисунок 1 — Комплексный подход к реформированию системы контроля эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений

Автором проведены исследования взаимосвязи затрат и расходов в бухгалтерском (бюджетном) учете и сделаны выводы, что эти категории в экономическом смысле различны и отличаются в зависимости от их применения к источнику финансового обеспечения.

Анализ нормативно-правовой базы, изучение позиций отечественных ученых свидетельствуют о том, что категория «расходы бюджета» не может быть идентична категории «расходование средств бюджета». Причина в том, что бюджетные расходы в материальном значении определяются как расходы государства, направленные на финансовое обеспечение своих задач и функций, расходы бюджета подчеркивают лишь признак отнесения тех или иных средств к бюджетным. Формами осуществления расходов бюджета выступают бюджетные средства в виде субсидии, субвенции, дотации, инвестиции.

Применительно к государственным (муниципальным) учреждениям автором предлагается использовать категорию «бюджетные средства» в виде предоставления бюджетного финансирования казенному учреждению; субсидии бюджетному и автономному учреждению на выполнение государственного (муниципального) задания, иные цели.

В диссертации обосновано, что расходы бюджетных средств необходимо рассматривать как операции по исполнению денежных обязательств и отражать в бухгалтерском (бюджетном) учете по кредиту счетов денежных средств. Использование бюджетных средств следует рассматривать как принятие денежных обязательств и отражать в бухгалтерском учете с использованием калькуляционных счетов и счетов операционно-результатных.

На основе изучения методических подходов к оценке эффективности бюджетных расходов был сделан вывод, что оценка проводится органами исполнительной власти, выполняющими полномочия учредителя в процессе проведения государственного внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений на предмет проверки эффективности выполнения государственного (муниципального) задания.

На основе анализа взглядов отечественных и зарубежных ученых автором уточнена категория «эффективность использования бюджетных средств» применительно к государственным (муниципальным) учреждениям, которая имеет специфику для различных типов учреждений.

В его понимании эффективность использования бюджетных средств на выполнение государственного (муниципального) задания<sup>7</sup> — это соотношение результатов выполнения задания и себестоимости бюджетных услуг, а эффективность использования бюджетных средств в казенных учреждениях — исполнение бюджетной сметы в увязке с выделенными бюджетными средствами и поставленными перед публично-правовым образованием социально-экономическими задачами.

Проведенный автором анализ теории и практики проведения контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений показал, что в казенных учреждениях основой контрольного процесса выступает изучение выполнения требований бюджетного законодательства по исполнению бюджетной сметы на предмет обоснования принятия и исполнения бюджетных и денежных обязательств; в бюджетных и автономных учреждениях в процессе контроля основой выступает изучение достоверности отчетности о выполнении государственного (муниципального) задания, исполнение плана финансово-хозяйственной деятельности по обоснованию сметных назначений, принятых и исполненных обязательств.

Обобщение научных публикаций<sup>8</sup>, раскрывающих вопросы бюджетного контроля, позволило сделать вывод, что в научной литературе нет единого подхода к данной категории, поэтому предложено *под бюджетным контролем* понимать неотъемлемый элемент бюджетного процесса по проверке отклонений от установленных стандартов, принципов и норм законности, экономичности, эффективности и результативности использования бюджетных средств.

*Под контролем эффективности использования бюджетных средств* понимать совокупность контрольно-диагностических процедур проверки достоверности бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений и их соответствия установленным принципам.

Результаты анализа и обобщения научных подходов к вопросам контроля бюджетных средств позволили сформировать модель организации контроля эффективности использования бюджетных средств (рис. 2).

---

<sup>7</sup> Государственное задание может предоставляться всем типам учреждений.

<sup>8</sup> Слободчиков Д. Н., Лозовский С. В. Государственный и муниципальный бюджетный контроль (на примере Камчатского края): монография. М.: Экономическая газета, 2012. 164 с.; Деменкова Н. Г., Замятин В. В. Предварительный финансово-бюджетный контроль в Российской Федерации: проблемы теории и законодательного регулирования: монография. М.: Юрлитинформ, 2012. 184 с.; Карпов Э. С. Бюджетный контроль в Российской Федерации: монография. М.: Инфра-М, 2014. 139 с.; Миленина Н. С. Правовое регулирование бюджетного контроля в Российской Федерации: монография. Екатеринбург, 2013. 120 с.

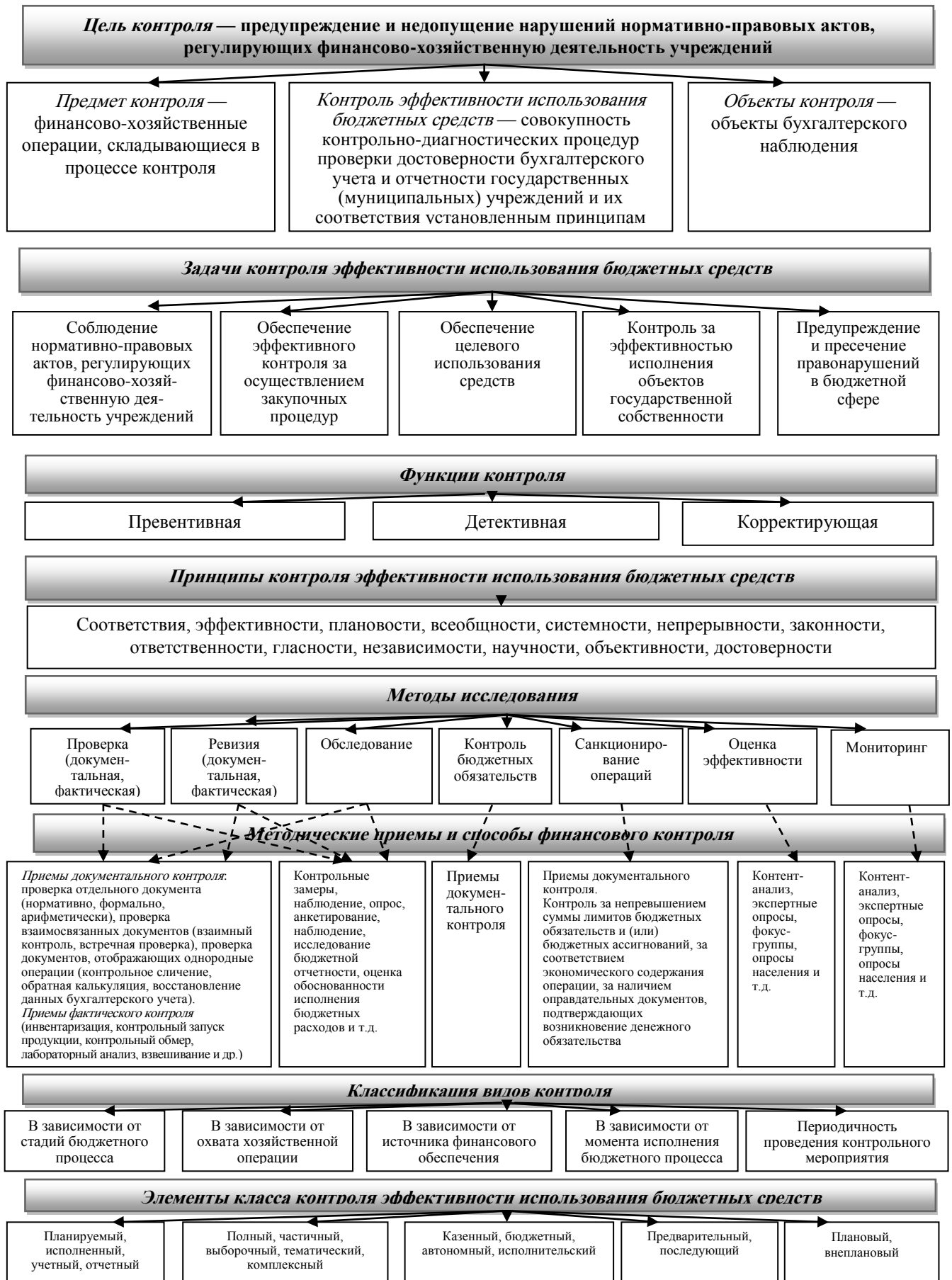


Рисунок 2 — Модель организации контроля эффективности использования бюджетных средств

Организация контроля основана на комплексе взаимосвязанных целей, задач, функций, принципов, классификационных составляющих, методического и инструментального обеспечения.

Цель и задачи контроля использования бюджетных средств должны обеспечить соблюдение требований законодательства, установленных стандартов, норм и нормативов; соответствие управленческих решений принципам, правилам и политике руководства; сохранность материальных и иных ресурсов; эффективность, экономичность и результативность использования материальных, человеческих и информационных ресурсов.

Назначением разработанной модели организации контроля бюджетных средств является своевременное выявление нарушений, связанных с использованием бюджетных средств.

***3. Систематизированы нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения, на основании которых предложены учетно-аналитическое сопровождение и контрольные процедуры, позволяющие оценить результативность и эффективность учетного процесса, а также степень удовлетворенности пользователей в учетной информации и исключаящие возможные риски появления недостоверной информации об эффективности использования бюджетных средств.***

Исследование структуры государственных (муниципальных) учреждений позволило определить особенности учета источников финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений.

Результаты исследования свидетельствуют о том, что на 1 января 2017 года в общей структуре ГМУ количество образованных бюджетных учреждений, действующих на территории РФ, составляет наибольшую долю — 64,4%, казенные учреждения — 25%, автономные — 10,5%. Динамика количества ГМУ, образованных за период 2012–2017 гг., свидетельствует о том, что основную часть учреждений составляют бюджетные (рис. 3).

Казенные учреждения с 2012 года изменяют свой тип на бюджетные учреждения, т. е. появляется тенденция смены типа учреждений, что выступает положительным фактором в повышении финансовой самостоятельности учреждений. В 2017 году в связи с реорганизационными мероприятиями сократилось количество ГМУ на 15 125, или на 8,86%, в основном казенных учреждений — на 15,5%.

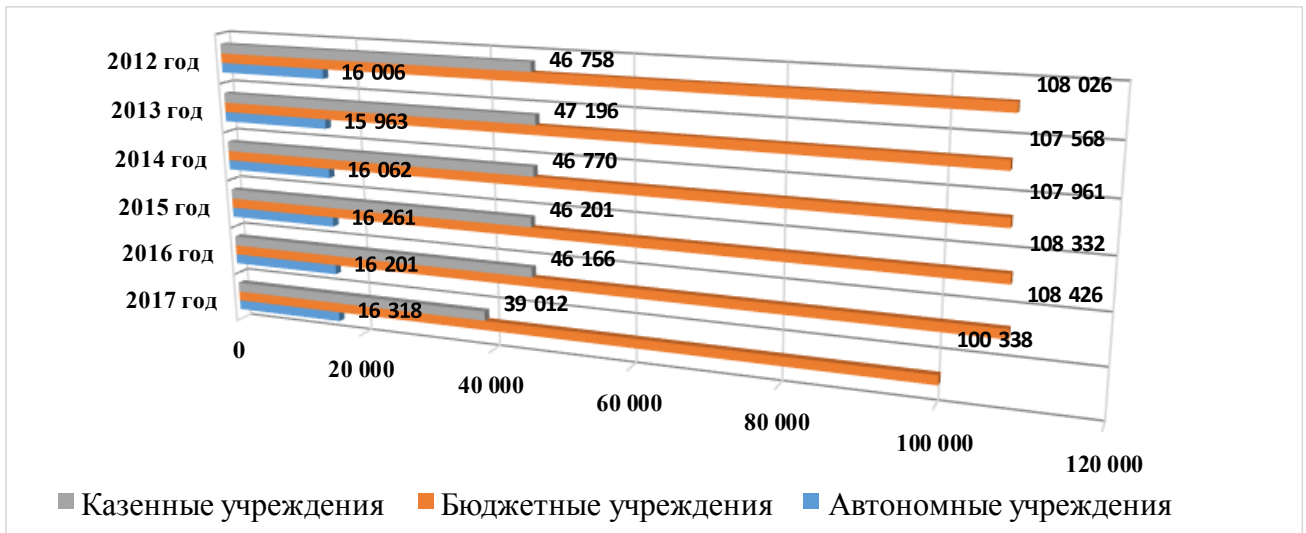


Рисунок 3 — Динамика количества государственных (муниципальных) учреждений за период 2012—2017 гг.<sup>9</sup>

Анализ типов государственных (муниципальных) учреждений позволил определить особенности порядка финансового обеспечения учреждений и проблемы их учетного сопровождения. На основе изучения научной литературы в работе обосновано, что казенные, бюджетные, автономные учреждения могут получать субсидию на выполнение задания, которая выступает инструментом в достижении эффективности использования бюджетных средств. В диссертации определены виды нарушений по выполнению государственного (муниципального) задания, которые подразделяются на нецелевое использование субсидии, нарушения порядка формирования государственного задания, нарушения условий предоставления субсидий. Установлено, что, согласно ст. 6, ст. 78.1 БК РФ, после списания в установленном порядке бюджетных субсидий с единого счета бюджета и их зачисления на счета учреждений субсидии теряют статус средств бюджета, поэтому возникают вопросы к классификации нецелевого использования субсидий не участников бюджетного процесса. Для целей принятия управленческих решений по устранению возможных нарушений автором *обобщены нарушения ведения бухгалтерского (бюджетного) учета источников финансового обеспечения*, которые положены в основу разработки классификации нецелевого использования субсидии на выполнение задания. Классификация осуществлена по следующим признакам: расходование средств субсидии на цели, не предусмотренные планом ФХД; отсутствие документального обоснования экономии средств субсидии на выполнение

<sup>9</sup> Составлено автором на основе: URL: <http://bus.gov.ru/pub/agency/27155> (дата обращения: 15.02.2017).

задания; отсутствие отдельного учета расходов по видам деятельности, по содержанию имущества; временное отвлечение средств субсидии на осуществление расходов, связанных с иным источником финансового обеспечения; использование бюджетных средств на оплату расходов, которые должны осуществляться за счет иного источника финансового обеспечения; оплата задолженности прошлых лет за счет средств субсидии текущего года. Для обеспечения достоверности информации по получению и использованию средств субсидии предложен комплекс контрольных процедур учета санкционирования расходов (табл. 1).

Таблица 1 — Контрольные процедуры учета санкционирования расходов (на примере приобретения основного средства бюджетным учреждением)

№ п/п	Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов		Контрольные процедуры	
		Дебет	Кредит		
1	Утверждены плановые назначения по доходам (в сумме утвержденной субсидии на выполнение задания)	450710310	450410310	Проверка соответствия плановых назначений сумме утвержденной субсидии по соглашению на предоставление субсидии учредителем	
2	Начислена субсидия на выполнение задания согласно соглашению	420530560	440110130	Проверка условий предоставления субсидии на выполнение задания	
3	Поступила на лицевой счет субсидия	420110510	420530660	Проверка поступления субсидии на лицевой счет (документальное обоснование)	
4	Отражено поступление финансового обеспечения на сумму поступившей субсидии	450810310	450710310	Проверка суммы финансового обеспечения на фактически поступившую на лицевой счет	
5	Отражены плановые показатели по расходам	450410310	450610310	Проверка соответствия расходных обязательств плановым показателям по расходам. Анализ обоснования обязательств	<b>Контроль планирования</b> Объект контроля (сметные назначения, обязательства (принимаемые, принятые))
6	Приняты обязательства в сумме стоимости договора без конкурсной процедуры (с единственным поставщиком)	450610310	450211310	Проверка принимаемых обязательств, подлежащих исполнению в текущем финансовом году	
6.1	Договоры, заключенные путем проведения конкурсных процедур. Размещено извещение об осуществлении закупок в ЕИС в сумме начальной (максимальной) цены договора, объявленной в конкурсной документации	450610310	450217310	Проверка принимаемых бюджетных обязательств по максимальной цене лота	
7	Приняты обязательства при заключении договора по результатам конкурсной процедуры	450217310	450211310	Проверка принятия обязательств в сумме заключенного договора по результатам конкурсной процедуры	
8	Корректировка суммы обязательств на основании заключенного договора по результатам конкурсной процедуры	450217310	450610310	Проверка корректировки принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса	
9	Приняты к учету авансовые денежные обязательства	450211310	450213310	Проверка принятых авансовых платежей	<b>Контроль исполнения.</b> Объект контроля (обязательства (принятые и исполненные), денежные обязательства (принятые, исполненные))
10	Перечислен аванс по договору (на приобретение оборудования)	420631560	420111610	Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса)	
11	Приняты к исполнению авансовые денежные обязательства	450213310	450212310	Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса)	
12	Отражена поставка оборудования	410631310	430231730	Проверка формирования суммы фактических вложений в объект основных средств	
13	Произведена окончательная оплата по договору	430231830	420111610	Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму окончательной оплаты)	
14	Исполнены денежные обязательства	450212310	450215310	Проверка исполнения денежного обязательства	
15	Принято денежное обязательство в размере окончательного платежа	450211310	450212310	Проверка денежного обязательства в сумме исполненного договора	
16	Произведен зачет аванса	430231830	420631660	Проверка принятых денежных обязательств	
17	Исполнены денежные обязательства по контракту	450212310	450215310	Проверка исполненных денежных обязательств	



Контрольные процедуры учета санкционирования расходов позволяют достоверно и своевременно получать информацию о соответствии плановых назначений и фактического объема средств, о принимаемых и принятых обязательствах, исполненных денежных обязательствах; создать информационную базу об экономии бюджетных средств на стадии принятия обязательства, использовании бюджетных средств на стадии принятия и исполнения денежных обязательств.

***4. Разработаны контрольные процедуры проверки обязательств по счетам санкционирования расходов, в основу формирования которых положена разработанная авторская классификация обязательств процесса санкционирования расходов: принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства, принятые неконтрактные бюджетные обязательства, отложенные обязательства, принятые контрактные и неконтрактные денежные обязательства. Контрольные процедуры позволяют выявлять и предупреждать нарушения и недостатки в учете и отчетности государственных (муниципальных) учреждений, связанные с некорректностью отражения обязательств на счетах санкционирования расходов.***

Проведенный автором анализ теории и практики проведения контроля в казенных, бюджетных и автономных учреждениях показал, что санкционирование расходов выступает контрольным инструментарием процедур использования бюджетных средств по всем видам обязательств.

Для разработки контрольных процедур предложена классификация обязательств операций санкционирования расходов хозяйствующего субъекта, включающая: *принимаемые (принятые) контрактные бюджетные обязательства, принятые неконтрактные бюджетные обязательства, отложенные обязательства, принятые контрактные и неконтрактные денежные обязательства.*

Автор считает, что на каждом этапе бюджетного процесса должен быть организован контроль возникающих обязательств. Для проведения контроля возникающих обязательств определена последовательность контрольных процедур по стадиям бюджетного процесса: *контроль на стадии планирования бюджета*, сущность которого в оценке бюджетных ассигнований при исполнении действующих расходных обязательств и принимаемых обязательств; *контроль на стадии исполнения бюджета*, предусматривающий проверку принятия и

исполнения бюджетных обязательств, подтверждения и исполнения денежных обязательств; *контроль на стадии рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности*, основанный на внешней проверке отчетов об исполнении бюджета контрольно-счетными органами на основании ст. 264.4 БК РФ. В табл. 2 представлено содержание предлагаемых контрольных процедур, осуществляемых на стадии исполнения бюджета и способствующих уточнению порядка проведения последующего контроля.

Таблица 2 — Контрольные процедуры проверки обязательств в процессе санкционирования расходов участниками бюджетного процесса

Контрольные процедуры на стадии исполнения бюджета	Содержание контрольной процедуры
Анализ и обоснование бюджетных ассигнований	Соответствие расходных обязательств с бюджетными обязательствами
Проверка своевременности и полноты доведения лимитов бюджетных обязательств	Обоснование бюджетных обязательств
Проверка формирования и исполнения бюджетных смет	Сверка утвержденных бюджетных обязательств с исполненными денежными обязательствами
Проверка соответствия фактических показателей исполнения бюджета по расходам показателям, утвержденным законом о бюджете	Соответствие исполненных денежных обязательств принятым бюджетным обязательствам
Проверка достоверности отчетности об исполнении расходов бюджета	Сверка принятых, исполненных бюджетных обязательств с принятыми и исполненными денежными обязательствами
Проверка соблюдения бюджетного законодательства и нормативно-правовых актов РФ при исполнении расходов бюджета	Соответствие бюджетному законодательству
Анализ и проверка выполнения показателей, характеризующих кассовое исполнение закона о бюджете. Соответствие исполненных расходов бюджета бюджетной классификации	Обоснование исполненных денежных обязательств
Анализ исполнения публично-нормативных обязательств	Обоснование исполненных публично-нормативных обязательств
Анализ причин неравномерного исполнения кассовых расходов	Обоснование исполненных денежных обязательств
Оценка неиспользованных объемов бюджетных ассигнований	Соответствие принимаемых и принятых обязательств
Проверка и анализ исполнения субсидий на осуществление капитальных вложений	Соответствие принятых бюджетных обязательств и исполненных денежных обязательств
Анализ результативности использования средств бюджета на выполнение задания, иные цели. Оценка эффективности использования субсидий.	Обоснование бюджетных и денежных обязательств
Анализ дебиторской и кредиторской задолженностей (просроченной, нереальной к взысканию задолженности)	Обоснование исполненных денежных обязательств
Оценка эффективности использования средств бюджета исполненных государственных программ	Сверка исполненных денежных обязательств с принятыми и исполненными бюджетными обязательствами
Анализ результатов проведения закупочного процесса и оценка полученной экономии при их проведении	Соответствие принимаемых и принятых обязательств
Оценка эффективности расходов инвестиционного характера	Сверка исполненных денежных обязательств с принятыми и исполненными бюджетными обязательствами
Анализ взносов в уставные капиталы юридических лиц	Обоснование исполненных денежных обязательств
Анализ объемов остатков неиспользованных, не возвращенных средств бюджета	Обоснование исполненных денежных обязательств

Анализ нормативно-правовой базы показал, что в бюджетном учете обязательства в процессе санкционирования расходов хозяйствующего субъекта отражаются с применением внебалансовых счетов, а обязательства, возникающие в силу договорных отношений, — на балансовых счетах, при этом хозяйственные операции по принятию и исполнению обязательств отражаются одновременно. Взаимосвязь контрольных процедур в бюджетном, закупочном, учетном и контрольном процессе представлена на рис. 4.

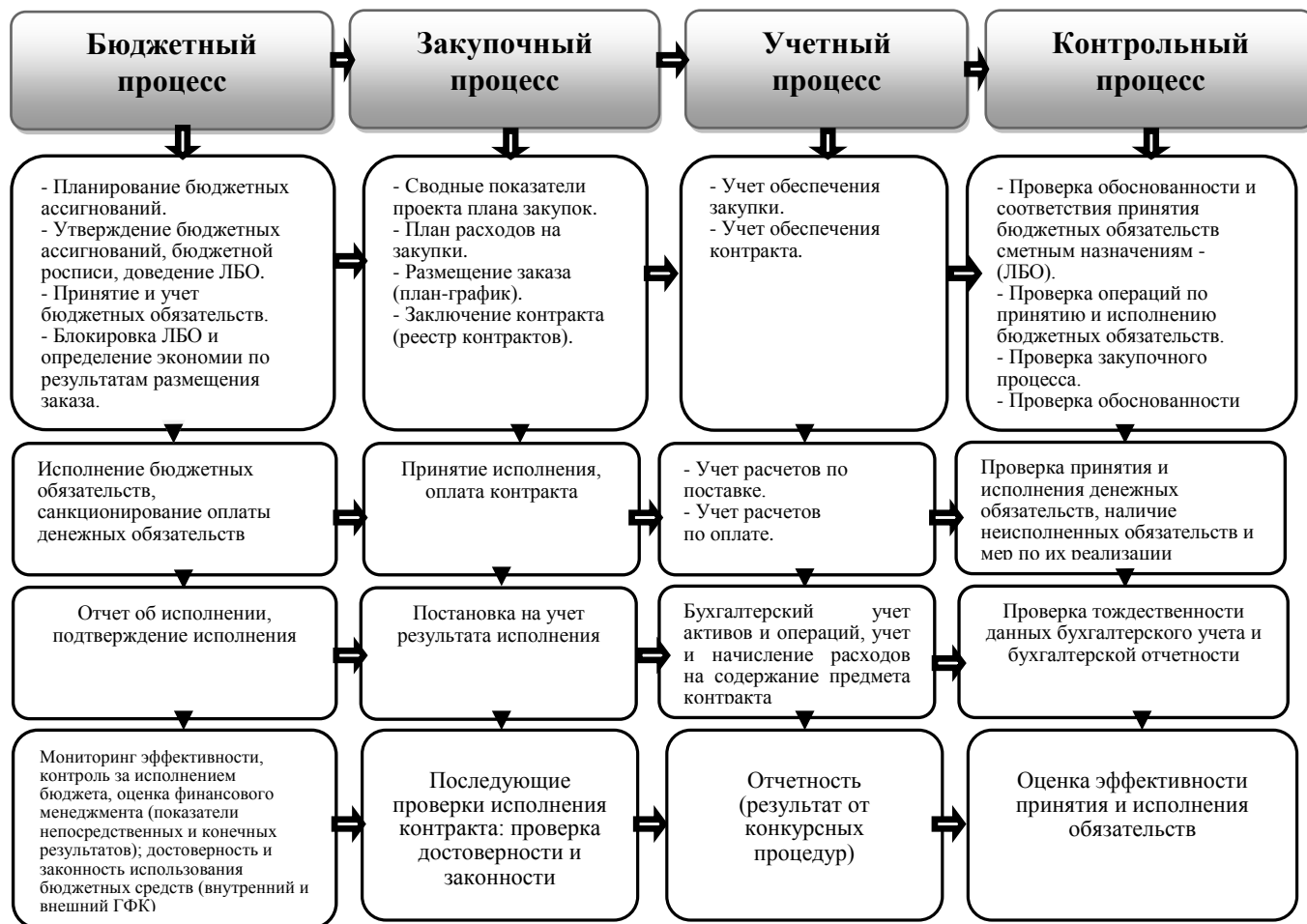


Рисунок 4 — Логическая схема контрольных процедур бюджетного и закупочного процесса

Систематизация контрольных процедур отражает взаимосвязь контрольных процедур проверки принятия и исполнения обязательств, подтверждение и исполнение денежных обязательств и может быть использована государственными (муниципальными) учреждениями при построении системы внутреннего контроля по данному объекту, контрольными органами при проверке эффективности использования бюджетных средств.

Для характеристики этапов проверки операций с контрактующими обязательствами автором предложены контрольные процедуры закупочного процесса ГМУ по проверке учета санкционирования расходов, позволяющие

выявлять нарушения на всех этапах закупочного процесса; достоверно и своевременно получать информацию о принимаемых и принятых обязательствах, исполненных денежных обязательствах; создать информационную базу об экономии бюджетных средств. Для характеристики этапов проверки операций с отложенными обязательствами автором предложены контрольные процедуры, позволяющие получать информацию об использовании бюджетных средств на стадии принятия и исполнения денежных обязательств (кассовые и фактические расходы). *Предложенные автором контрольные процедуры по учету санкционирования расходов позволили формализовать процесс контроля эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений (рис. 5).*



Рисунок 5 — Предлагаемый алгоритм контроля эффективности использования бюджетных средств

***5. Обоснована методология совершенствования учетной системы, позволяющая формировать аналитическую информацию в разрезе источников финансового обеспечения: предложена модель бухгалтерского учета затрат на оказание бюджетных услуг, разработан комплекс методик учета сложных объектов – расчеты по суммам выявленных недостач и хищений, результатам интеллектуальной деятельности, основным средствам, приобретенным за счет различных источников финансирования, расходам будущих периодов, амортизации основных средств, распределенных на стоимостные группы. Использование предложенных методик будет способствовать формированию достоверной учетной информации и оценке эффективности деятельности ГМУ.***

В результате анализа научной литературы, практики и нормативно-правовой базы автором обобщены существующие проблемы развития методологии бухгалтерского (бюджетного) учета и разработаны предложения по совершенствованию учета бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями для создания единого инструментария контроля эффективности их использования (рис. 6).



Рисунок 6 — Совершенствование методологии бухгалтерского (бюджетного) учета государственных (муниципальных) учреждений

*Во-первых*, в целях эффективного использования государственной собственности предложено отказаться от предоставления имущества (особо ценного движимого и недвижимого имущества) *не участникам бюджетного процесса* в оперативное управление, осуществлять передачу в аренду (по льготной ставке) или заключать договор безвозмездного пользования. Отражение в бюджетном учете таких операций необходимо на забалансовом счете либо в составе «Фонда закрепленного имущества», что соответствует принципам построения бухгалтерского баланса.

Для отражения информации об объектах особо ценного движимого и недвижимого имущества учреждений представлена обновленная система

бухгалтерских записей по счетам 421006000 «Расчеты с учредителем», 420433000 «Участие в ГМУ».

*Во-вторых*, разработаны практические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в себестоимость бюджетных услуг по распределению расходов между источниками финансового обеспечения: государственным (муниципальным) заданием и платными услугами, обоснована классификация нормативных затрат для расчета объема субсидии на выполнение задания с целью построения наиболее эффективной бухгалтерской модели учета затрат на оказание бюджетных услуг.

*Рассмотренный результат реализован при выполнении автором научно-исследовательской работы.*

*В-третьих*, исследована существующая методика бухгалтерского учета расходов будущих периодов, разработаны рекомендации по ее совершенствованию для повышения качества учетной информации о формировании финансового результата.

*В-четвертых*, разработана специализированная схема корреспонденции счетов бухгалтерского учета, позволяющая систематизировать учетную информацию о стоимости основных средств, приобретенных за счет различных источников финансового обеспечения. Определены методические подходы к отражению амортизации основных средств, распределенных по стоимостным группам.

*В-пятых*, методически обоснован порядок принятия к учету результатов интеллектуальной деятельности (РИД) как объектов интеллектуальной собственности, объектов вещного права и объектов информационного права (объекты РИД), принадлежащих Российской Федерации, в целях упорядочения процедуры по принятию к бюджетному учету. *Рассмотренный результат реализован при выполнении автором научно-исследовательской работы.*

*В-шестых*, рекомендовано проводить анализ дебиторской задолженности по доходам по результатам инвентаризации с целью ее минимизации.

*В-седьмых*, предложено отражение на счетах бухгалтерского учета расчетов по суммам выявленных недостатков, хищений, других сумм причинного ущерба имуществу учреждения с целью систематизации учета по источникам финансового обеспечения.

***6. Предложена структура Отчета о результатах деятельности ГМУ по выполнению государственного (муниципального) задания на основе системы уровневых и функциональных взаимосвязанных показателей, что обеспечит повышение информативности бухгалтерской (бюджетной) отчетности и расширит возможности ее использования для целей внутреннего и внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств.***

Важным средством обеспечения информацией о деятельности учреждения является отчет о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания.

На основе исследования методических подходов к формированию бухгалтерской (бюджетной) отчетности, автором предложена новая структура Отчета о деятельности учреждения.

Структура Отчета о деятельности учреждения основана на взаимосвязи показателей форм бухгалтерской (бюджетной) отчетности, плана финансово-хозяйственной деятельности, отчета по выполнению государственного (муниципального) задания и управленческой документации, что позволило определить роль показателей в разных формах отчетности в оценке основных направлений эффективности использования бюджетных средств государственного (муниципального) учреждения (рис. 7).

*Структура Отчета содержит три основных раздела:*

— общая информация об учреждении с раскрытием видов деятельности в соответствии с учредительными документами, перечня услуг, оказываемых потребителям за плату, разрешительных документов, состава наблюдательного совета;

— показатели эффективности деятельности учреждения, характеризующие обеспеченность кадрами, среднюю заработную плату работников учреждения, информацию о себестоимости затрат на оказание бюджетной услуги и др.;

— результаты деятельности учреждения с раскрытием сведений о балансовой (остаточной) стоимости нефинансовых активов, результаты деятельности учреждения с раскрытием сведений о балансовой (остаточной) стоимости нефинансовых активов, дебиторской и кредиторской задолженности, суммы доходов от оказания платных услуг, эффективности внутренних и внешних контрольных мероприятий (рис. 8).

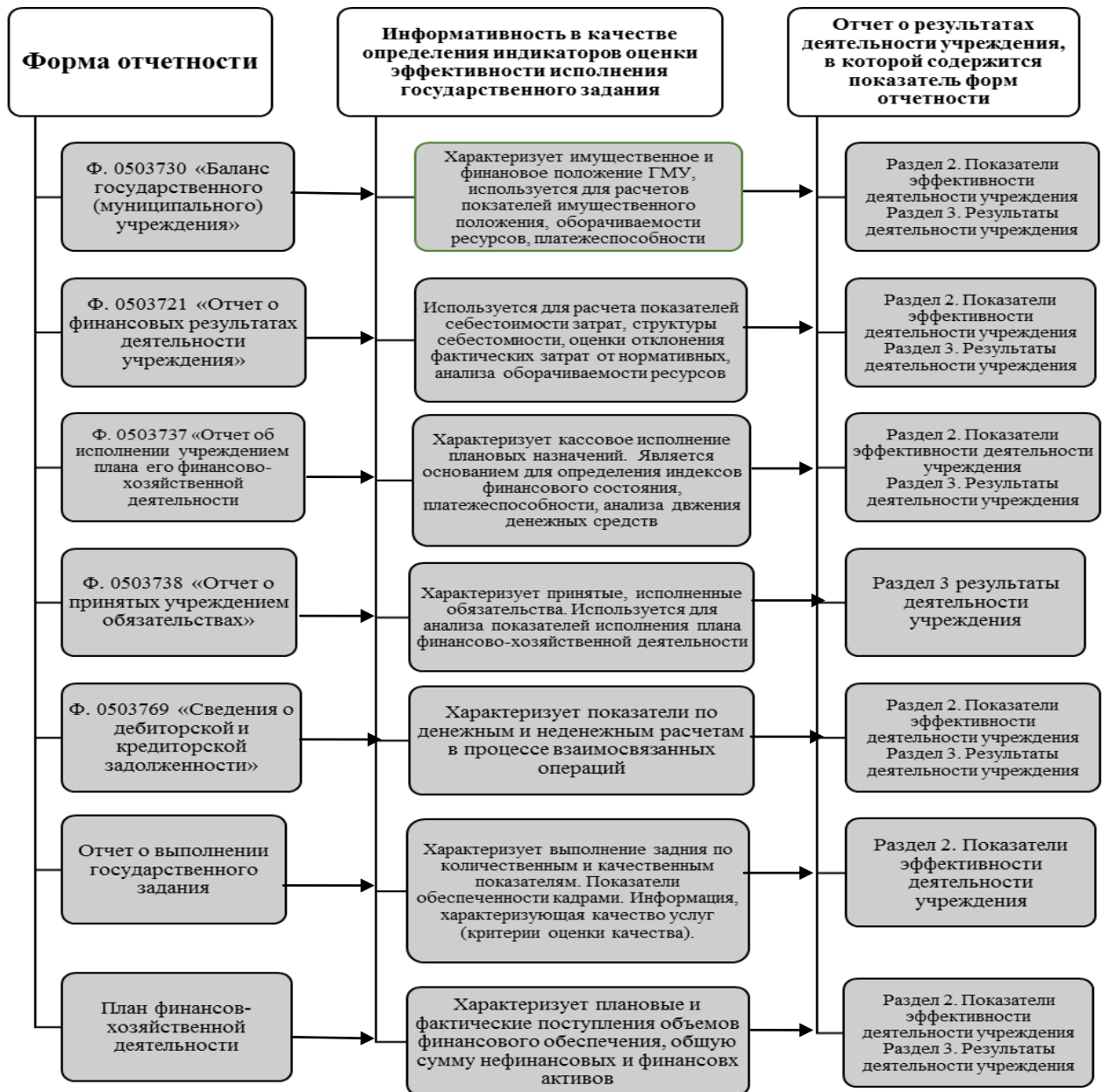


Рисунок 7 — Взаимосвязь показателей отчета о результатах деятельности учреждения с аналогичными показателями других форм бухгалтерской отчетности

Преимуществом предложенного формата Отчета о результатах деятельности учреждения является полностью формализованное табличное представление всей подлежащей раскрытию информации о деятельности учреждения, ориентированное на результат исполнения задания, раскрытие информации в соответствии с требованиями СНС—2008<sup>10</sup>, что обеспечивает прозрачность контроля исполнения учреждениями заданий на оказание бюджетных услуг.

<sup>10</sup> Система национальных счетов.





Рисунок 8 — Усовершенствованный вариант структуры отчета о результатах деятельности учреждения

Автор рекомендует новую структуру отчета о деятельности государственного (муниципального) учреждения использовать при проведении самооценки организаций; для формирования публичной отчетности организаций; при проведении нефинансового аудита деятельности организаций; при принятии решения о распределении бюджетных средств; для информативности пользователей бухгалтерской отчетности.

**7. Предложена система показателей, критериев и методов оценки эффективности использования бюджетных средств, учитывающая специфику деятельности источников финансового обеспечения и тип государственных (муниципальных) учреждений. Авторский подход к формированию системы показателей ориентируется на результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения (анализ эффективности использования имущества, анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения), оценку эффективности деятельности учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания.**

На основе изучения позиций отечественных и зарубежных ученых автором обосновано, что система показателей эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями представляет собой совокупность индикаторов, предназначенных для измерения и оценки эффективности, включающую *показатели результативности финансово-*

*хозяйственной деятельности учреждения, целевые показатели, итоговый показатель деятельности учреждения (рис. 9).*

*Показатели результативности финансово-хозяйственной деятельности учреждения характеризуют<sup>11</sup> использование имущества при выполнении задания, оборачиваемость материальных запасов, эффективность использования финансовых активов, соотношение внебюджетной и бюджетной деятельности, сбалансированность денежных потоков, достаточность денежных потоков, эффективность денежных потоков, рентабельность деятельности по источникам финансового обеспечения, эффективность управления имуществом, эффективность управления доходами от всех видов деятельности. Целевые показатели деятельности учреждения характеризуют объем и качество бюджетных услуг: показатель результата деятельности учреждения по исполнению задания, показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги, оценка качества услуги. Итоговый показатель деятельности учреждения характеризует экономический эффект для потребителей от реализации бюджетных услуг — эффективность исполнения задания, рассчитанная по количественным и качественным показателям.*

*Обобщение теоретических подходов отечественных ученых позволило сформировать принципы оценки эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений по выполнению государственного (муниципального) задания, такие как принцип своевременности формирования задания; достоверности методики определения стоимости бюджетных услуг; обоснованности причин возникновения неиспользованных остатков средств; открытости и доступности информации о ГМУ; соответствия остатков средств; открытости и доступности информации о ГМУ; соответствия качества оказания бюджетных услуг нормам законодательства; обоснованности отклонения стоимости единицы бюджетной услуги от стоимости единицы услуги, оказанной на платной основе по одинаковым видам услуг; обоснованности нормативных затрат на оказание бюджетных услуг; полноты и своевременности перечисления средств на оказание бюджетных услуг; сопоставимости расходов на оказание бюджетных услуг с качественными и количественными характеристиками их предоставления.*

---

<sup>11</sup> Использование бюджетных средств рассматриваем применительно к выполнению государственного (муниципального) задания ГМУ.

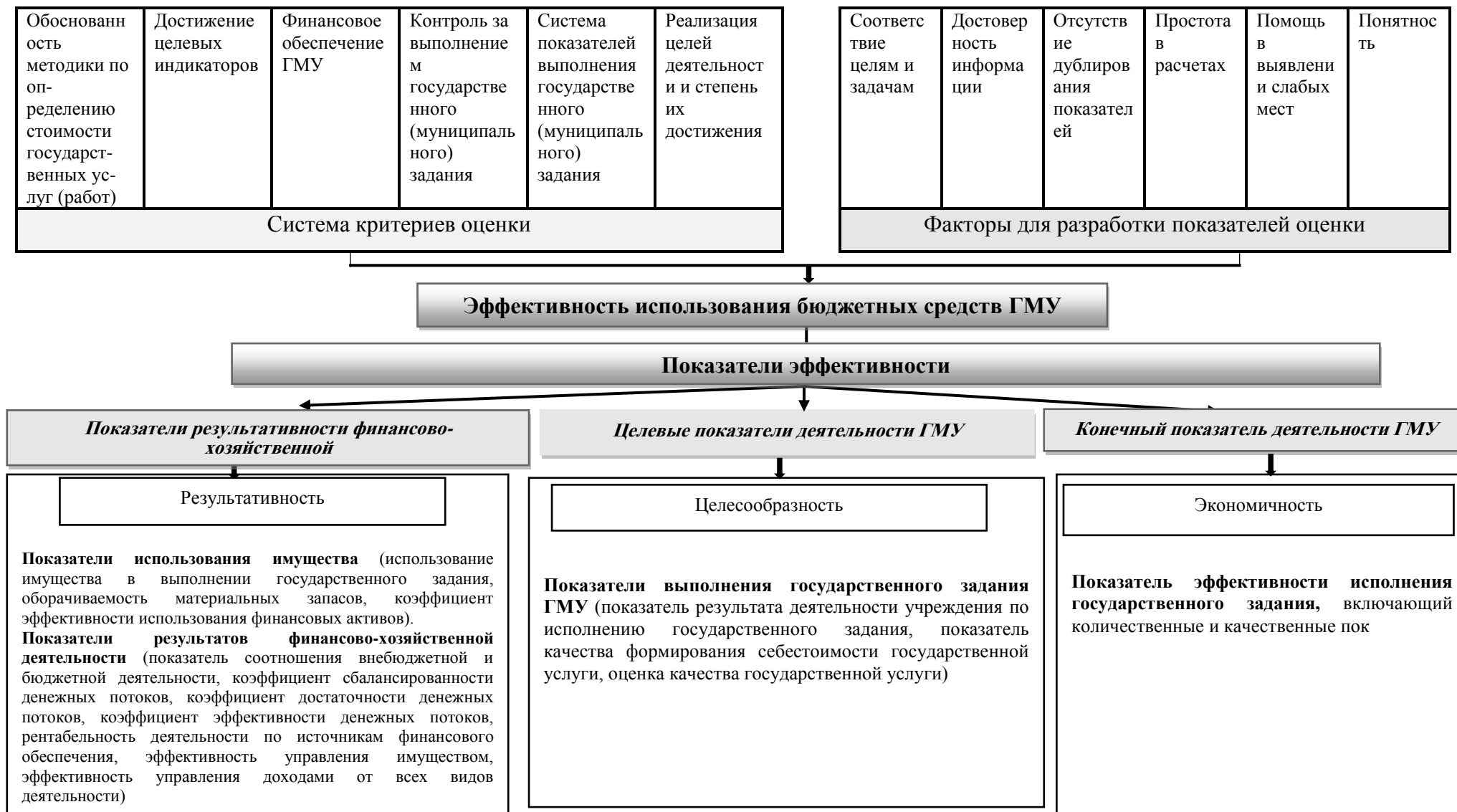


Рисунок 9 — Система показателей и критериев эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями

В диссертации представлена система показателей (показатели уставной деятельности, финансово-хозяйственной деятельности, кадровой работы, показатели по использованию имущества) и методика расчета эффективности деятельности учреждений по выполнению государственного задания для органов исполнительной власти (учредителям) с целью анализа причин неэффективности и принятия решения по реформированию (*изменению типа*) учреждения.

***8. Разработана и апробирована методика анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений, учитывающая специфику образовательных учреждений по источникам финансового обеспечения, включая расчет критериальных значений показателей эффективности, адаптированных к конкретной отрасли. Для обобщения и представления результатов анализа предложена форма управленческой отчетности «Оценка эффективности деятельности государственного (муниципального) учреждения», которая может использоваться в управленческих целях.***

Проведенное в работе изучение специфики деятельности и источников финансового обеспечения казенных, бюджетных и автономных учреждений свидетельствует о потребности в аналитической информации об оценке эффективности использования бюджетных средств.

С этой целью для проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности казенного учреждения разработан алгоритм его проведения на основе информации, содержащейся в бюджетной отчетности, включающий анализ имущественного состояния, сметной дисциплины, финансового положения и финансового результата, который может обеспечить комплексный подход к оценке эффективности использования бюджетных средств.

Предложена авторская методика *анализа эффективности деятельности бюджетных, автономных учреждений* по следующим направлениям (табл. 3):

— *результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения:* анализ эффективности использования имущества, результатов финансово-хозяйственной деятельности по источникам финансового обеспечения<sup>12</sup>;

— *оценка эффективности деятельности учреждения по выполнению задания:* анализ эффективности исполнения задания с исчислением целевого и итогового показателей, анализ качества формирования себестоимости бюджетной услуги, оценка качества оказания бюджетной услуги.

---

<sup>12</sup> В предложенном анализе под источниками финансового обеспечения понимаем собственные средства государственного (муниципального) учреждения (субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания, средства от приносящей доход деятельности).

Методика анализа эффективности деятельности ГМУ позволяет определить эффективность управленческих решений учредителя по показателям объема бюджетных услуг выполнения государственного (муниципального) задания; потребность изменения нормативов финансового обеспечения; необходимость реорганизации учреждения; целесообразность решения учредителя о перераспределении объемов оказываемых бюджетных услуг между учреждениями, а также о передаче функций по оказанию услуг негосударственным организациям.

Таблица 3 — Методика анализа эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений

Наименование показателя
<b>1. Результативность финансово-хозяйственной деятельности учреждения</b>
<b>1.1. Анализ использования имущества</b>
<i>1.1.1. Использование нефинансовых активов учреждения (на выполнение государственного (муниципального) задания)</i>
<i>Иос гз</i> - использование основных средств на выполнение задания, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>Инма гз</i> - использование нематериальных активов на выполнение задания, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>Имз гз</i> - использование материальных запасов в выполнении задания, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>1.1.2. Оборачиваемость материальных запасов</i>
<i>Тмз</i> - оборачиваемость материальных запасов (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>1.1.3. Эффективность использования финансовых активов</i>
<i>КоборФА</i> - эффективность использования финансовых активов (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>1.1.4. Использование нефинансовых активов учреждения (по приносящей доход деятельности)</i>
<i>Иос пдд</i> - использование основных средств, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>Иа пдд</i> - использование нематериальных активов, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>Имз пдд</i> - использование материальных запасов, % (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>1.1.5. Оборачиваемость материальных запасов</i>
<i>Тмз</i> - оборачиваемость материальных запасов (ф. 0503730, ф. 0503721)
<i>1.1.6. Эффективность использования финансовых активов</i>
<i>КоборФА</i> - эффективность использования финансовыми активами (ф. 0503730, ф. 0503721)
<b>1.2. Анализ результатов финансово-хозяйственной деятельности</b>
<i>Пвнеб</i> - показатель соотношения внебюджетной и бюджетной деятельности, % (ф. 0503721)
<i>Кдп гз</i> - коэффициент сбалансированности денежных потоков (по выполнению задания) (ф. 0503737 по КФО -4)
<i>Кдп пдд</i> - коэффициент сбалансированности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход) (ф. 0503737 по КФО-2)
<i>Кдп гз</i> - коэффициент достаточности денежных потоков (по выполнению задания) (ф. 0503737 по КФО-4, ф. 0503721)
<i>Кдп пдд</i> - коэффициент достаточности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход) (ф. 0503737 по КФО-2, ф. 0503721)
<i>Эдп гз</i> - коэффициент эффективности денежных потоков (по выполнению задания) (ф. 0503737 по КФО-4, ф. 0503721)
<i>Эдп пдд</i> - коэффициент эффективности денежных потоков (по деятельности, приносящей доход) (ф. 0503737 по КФО-2, ф. 0503721)
<i>Ргз</i> - рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (субсидия на выполнение задания) (ф. 0503721)
<i>Рпдд</i> - рентабельность деятельности по источнику финансового обеспечения (доходы от внебюджетной деятельности) (ф. 0503721)
<i>Кэф им</i> - эффективность управления имуществом, % (по источникам финансового обеспечения) (ф. 0503737 по КФО-4, 2)
<i>Кэф упр дох</i> - эффективность управления доходами от всех видов деятельности (по источникам финансового обеспечения) (ф. 0503737 по всем источникам финансового обеспечения, ф. 0503721)
<b>2. Оценка эффективности деятельности бюджетного учреждения по выполнению государственного (муниципального) задания</b>
<i>Рисп гз</i> - показатель результата деятельности учреждения по исполнению задания (ф. 0503737 по КФО-4, ф. 0503721) (целевой показатель)
<i>Кк</i> - показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги (ф. 0503721)
<i>Эф гз</i> - эффективность исполнения задания, % (расчетным путем) (итоговый показатель)
<i>Кгу</i> - оценка качества оказания бюджетной услуги, % (государственное (муниципальное) задание)

Разработанная авторская методика анализа эффективности деятельности ГМУ апробирована и внедрена в системе средних (полных) образовательных учреждений г. Краснодара, имеющих публичную отчетность<sup>13</sup>.

Результаты анализа позволили выявить основные проблемы неэффективного использования бюджетных средств: неравномерное поступление субсидии на выполнение задания; непропорциональное распределение в течение финансового года поступления денежных средств из бюджета и расходов; отсутствие отдельного учета источников финансового обеспечения на содержание имущества; нерациональное формирование себестоимости бюджетной услуги; отсутствие корректировки плана ФХД в течение финансового года; отсутствие привлечения внебюджетных источников и предложения мероприятий по повышению эффективности выполнения государственного (муниципального) задания.

Для обобщения и представления результатов анализа разработана авторская форма управленческой отчетности «*Оценка эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений*», предназначенная для управленческих целей.

***9. Разработан классификатор финансовых нарушений, включающий нарушения в сфере закупок, в финансово-бюджетной сфере, как методический инструментальный системы внешнего контроля, предназначенный для идентификации рисков и определения комплекса контрольных процедур, направленных на выявление и оценку неэффективного использования бюджетных средств (имущества) в зависимости от содержания наиболее типичных нарушений. Разработанная классификация финансовых нарушений будет обеспечивать репрезентативное представление результатов проверок деятельности государственных (муниципальных) учреждений, а также будет служить обоснованием разработки мероприятий по повышению эффективности использования бюджетных средств.***

Выполненный в диссертации анализ нормативно-правовой базы показал, что многие классификаторы нарушений<sup>14</sup> приняты и действуют в работе контрольно-счетных органов, группируют виды нарушений в зависимости от этапов бюджетного процесса, видов операций, субъектов правонарушений.

Группа нарушений «Неэффективное использование бюджетных средств (имущества)» не разработана по причине абстрактного определения принципа эффективности бюджетным законодательством.

<sup>13</sup> URL: bus.gov.ru/ (дата обращения: 12.11.2016).

<sup>14</sup> Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля), одобрен Коллегией Счетной палаты РФ 18.12.14 г.

В диссертационной работе представлен разработанный классификатор по группе «*Неэффективное использование бюджетных средств (имущества)*», который является универсальным и может быть дополнен с учетом сложившейся практики контрольно-счетных органов, а также изменен с учетом нарабатываемой правоприменительной практики и изменений законодательства.

*Разработанный классификатор нарушений включает следующие группы видов нарушений.*

- нарушения закупочного процесса;
- расходование бюджетных средств с превышением необходимого объема средств, но с достигнутым результатом;
- расходование бюджетных средств без достигнутого результата;
- перечисление денежных средств (авансов) контрагентам с существующей в учете дебиторской непогашенной задолженностью;
- необоснованное (неэффективное) авансирование работ и услуг;
- приобретение оборудования или выполнение работ (услуг), необходимость в которых отсутствовала;
- превышение нормативных затрат на оказание бюджетной услуги.

Анализ нормативно-законодательной базы системы бюджетного контроля РФ и отдельных регионов, а также отчетов контрольно-счетных органов позволил обобщить и выделить основные группы нарушений и недостатков и предложить *структуру классификатора по всем группам нарушений, включающего нарушения в сфере закупок, нарушения в финансово-бюджетной сфере*, основанные на несоблюдении принципа эффективности использования бюджетных средств.

***10. Разработано и апробировано положение о системе внутреннего финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений, содержащее регламентированный перечень контрольно-диагностических процедур за ведением бухгалтерского учета, формированием и представлением бухгалтерской отчетности, методику анализа и оценки, систему аналитических показателей-индикаторов и управленческую отчетность об оценке эффективности деятельности учреждения. Предложенный методический инструментарий может служить в качестве типовой модели унифицированного подхода к анализу причин неэффективности и принятию соответствующих решений по их устранению в соответствии с установленными критериями.***

Проведенная в работе систематизация целей, задач, принципов, направлений, форм и способов проведения внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности государственными (муниципальными) учреждениями позволила разработать положение о системе внутреннего контроля.

Автором обоснована категория «система внутреннего контроля государственного (муниципального) учреждения», представленная как комплекс организационных мер, методик и процедур, используемых и осуществляемых руководством, подразделениями и сотрудниками учреждения для достижения эффективности, экономичности и результативности использования бюджетных средств; достоверности, объективности, полноты и своевременности формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности ГМУ; соблюдения бюджетного и иного применимого законодательства.

*На основании изучения методических подходов к процедурам внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета, формирования и представления отчетности сделан вывод, что они могут включать:*

- проверки операций по принятию и исполнению обязательств, обоснованности принимаемых обязательств;
- проверки принятия и исполнения денежных обязательств, наличия неисполненных обязательств и мер по их реализации;
- оценку эффективности принятия и исполнения обязательств;
- проверки отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- анализ показателей оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности ГМУ.

На основании вышеизложенного обосновано, что при составлении программы контрольной деятельности детализировано должны раскрываться процедуры контроля, направления контроля и периодичность процедур (табл. 4).

Контроль ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности в учреждении необходимо осуществлять в разрезе объектов бухгалтерского учета: нефинансовые активы; финансовые активы; обязательства (денежные обязательства, сметные назначения, принятые и исполненные бюджетные обязательства); финансовый результат.



Таблица 4 — Программа проведения внутреннего финансового контроля ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности учреждения

№п/п	Объект контроля	Процедуры внутреннего финансового контроля
<b>Проверка обоснованности и соответствия принятия обязательств сметным назначениям</b>		
1.	Отражены плановые показатели по расходам	Проверка соответствия расходных обязательств плановым показателям по расходам. Анализ обоснования обязательств
<b>Проверка операций по принятию и исполнению обязательств, обоснованности принимаемых обязательств</b>		
2.	Приняты обязательства в сумме стоимости договора без конкурсной процедуры (с единственным поставщиком)	Проверка принимаемых обязательств, подлежащих исполнению в текущем финансовом году.
2.1	Договоры, заключенные путем проведения конкурсных процедур. Размещено извещение об осуществлении закупок в ЕИС в сумме начальной (максимальной) цены договора, объявленной в конкурсной документации	Проверка принимаемых обязательств по максимальной цене лота.
3.	Приняты обязательства при заключении договора по результатам конкурсной процедуры	Проверка принятия обязательств в сумме заключенного договора по результатам конкурсной процедуры.
4.	Корректировка суммы обязательств на основании заключенного договора по результатам конкурсной процедуры	Проверка корректировки принимаемого обязательства на сумму экономии в результате проведения конкурса.
<b>Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации</b>		
5.	Перечислен аванс по договору (приобретение оборудования)	Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму аванса).
6.	Отражена поставка оборудования	Проверка формирования суммы фактических вложений в объект основных средств.
7.	Произведена окончательная оплата по договору	Проверка исполнения денежного обязательства (на сумму окончательной оплаты).
8.	Произведен зачет аванса	Проверка принятых денежных обязательств.
9.	Принято денежное обязательство в размере окончательного платежа по договору	Проверка денежного обязательства в сумме исполненного договора.
<b>Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств при последующей проверке исполнения контракта: проверка достоверности и законности</b>		
<b>Проверка отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности</b>		
<b>Анализ показателей оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения</b>		

Направления контроля целесообразно формировать в соответствии с видами и возможными нарушениями фактов хозяйственной деятельности при ведении бухгалтерского учета.

При осуществлении финансово-хозяйственных операций возможны комбинации ошибок и нарушений, предотвращение, выявление и корректировка которых может быть осуществлена посредством процедур контроля, содержание и периодичность которых по объектам бухгалтерского наблюдения бюджетного учреждения разработана в диссертации. На основании выявленных в ходе внутреннего контроля недостатков (нарушений) рекомендуется составлять *отчет о результатах внутреннего контроля* по авторской форме.

**11. Разработана концепция организации системы внешнего контроля за эффективностью использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений, определяющая методологические положения, методический инструментарий контроля, основанный на стандартизации контрольных процедур, а также порядок взаимодействия контрольных органов и субъектов контроля.**

Анализ и обобщение научных публикаций, практики и нормативно-правовой базы, раскрывающих вопросы бюджетного контроля, зарубежный опыт построения системы контроля, позволили разработать проект *концепции организации внешнего контроля эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждений*, предназначенный для обеспечения формирования эффективной целостной системы контроля использования бюджетных средств казенными, бюджетными и автономными учреждениями. В концепции определены *цель, задачи, основные направления, принципы контроля, инструментарий и взаимодействие между контрольными органами и субъектами контроля.*

В диссертации обосновано, что важным элементом эффективной системы контроля является разработка и внедрение методического инструментария, контрольных мероприятий и процедур, которые включают как стандарты контроля, так и методические документы. В табл. 5 представлены контрольные процедуры проверки ГМУ в разрезе полномочий контрольных органов.

Таблица 5 — Контрольные процедуры проверки государственных (муниципальных) учреждений

Контрольные процедуры	Этапы контроля	Контрольные органы
Проверка обоснованности и соответствия принятия бюджетных обязательств сметным назначениям	Контроль на стадии планирования бюджета (оценка сметных назначений (лимитов бюджетных обязательств) при исполнении действующих расходных обязательств и принимаемых обязательств)	Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований)
Проверка операций по принятию и исполнению бюджетных обязательств	Контроль на стадии исполнения бюджета (проверка принятых и исполненных бюджетных обязательств; подтвержденных и исполненных денежных обязательств).	1. Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований) 2. Федеральное казначейство (финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований) осуществляют: 3. Государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств)
Проверка тождественности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности		
Проверка обоснованности принимаемых обязательств		
Проверка закупочного процесса		
Проверка принятия и исполнения денежных обязательств, наличие неисполненных обязательств и мер по их реализации		
Оценка эффективности принятия и исполнения обязательств.	Контроль за полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, об исполнении государственных (муниципальных) заданий путем оценки эффективности использования бюджетных средств.	1. Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ (муниципальных образований) 2. Государственные (муниципальные) органы, осуществляющие полномочия учредителя учреждения (главные администраторы бюджетных средств)

Разработку и внедрение стандартов контроля следует ориентировать на установление требований и внедрение нормативов, необходимых для обеспечения единства бюджетной системы и принципов организации системы контроля на всех ее уровнях. Методические документы должны предусматривать комплексный характер системы контроля и оптимальное сочетание различных форм контроля и его видов. Сформулированный автором теоретико-методологический подход реализации концепции развития контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями предусматривает законодательно утвержденную терминологию, методологию, основанную на внешних и внутренних стандартах, инструментарий проведения мероприятий и процедур контроля, обеспечение четкого взаимодействия контрольных органов на всех этапах бюджетного процесса.

Результаты диссертационного исследования внедрены в органах исполнительной власти и государственных (муниципальных) учреждениях Краснодарского края, г. Севастополя. Их использование обеспечивает повышение качества бухгалтерского (бюджетного) учета, информативность финансовой и управленческой отчетности, результативность контрольно-диагностических процедур внутреннего контроля, точность анализа эффективности использования бюджетных средств государственных (муниципальных) учреждениях.

### 3. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

#### Монографии

1. Федченко Е. А. Методология формирования релевантной информации в условиях глобализации экономических процессов: монография / Н. А. Казакова, Л. Б. Трофимова, Е. А. Федченко. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 248 с. (15,19 п.л., авт. 2,74 п.л.).
2. Федченко Е. А. Современные парадигмы и методы анализа и контроля бюджетной эффективности: монография / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Л. Б. Трофимова — М.: ИНФРА-М, 2014. — 270 с. (16,66 п.л., авт. 12,0 п.л.).
3. Федченко Е. А. Оценка и контроль эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений: монография — М.: ИНФРА-М, 2016. — 348 с. (21,74 п.л.).

#### Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

4. Федченко Е. А. Классификация признаков кодификации, положенных в основу единого плана счетов государственных (муниципальных) учреждений // Вестник АГУ. — 2010. — № 4, С.117—123.
5. Федченко Е. А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления Швейцарии // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 2(152), С.53—60.
6. Федченко Е. А. Финансирование государственных (муниципальных) учреждений: правовые и бухгалтерские аспекты // Сибирская финансовая школа: АВАЛЬ. — 2011. — № 1, С.46—50.
7. Федченко Е. А. К проблеме формирования и финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) заданий / Е. А. Федченко, О. В. Подволокина // Теория и практика общественного развития. — 2011. — № 6, С.275—277. (авт. 0,4 п.л.)
8. Федченко Е. А. Применение калькуляционных счетов в учете затрат на выполнение государственного задания // Вестник АГУ. — 2011. — № 4(87), С. 165—173.
9. Федченко Е. А. Совершенствование методики предварительного анализа отчетности организаций-налогоплательщиков на основе унифицированных аналитических процедур / Н. А. Казакова, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 17 (215), С. 35—41. (авт. 0,3 п.л.)
10. Федченко Е. А. Актуальные направления совершенствования государственного контроля / Н. А. Казакова, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко // Финансы и кредит. — 2012. — № 12 (499), С. 35—41. (авт. 0,3 п.л.)
11. Федченко Е. А. Анализ эффективности расходования бюджетных средств и государственной поддержки развития сельского хозяйства / Н. А. Казакова, Т. И. Наседкина, Е. А. Федченко // Региональная экономика: теория и практика. — 2012. — № 26 (257), С. 15—21. (авт. 0,3 п.л.)
12. Федченко Е. А. Проблемы релевантности оценки финансовой устойчивости агробизнеса при переходе на МСФО / Н. А. Казакова, Л. А. Черепанова, Е. А. Федченко // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 30 (228), С. 2—9. (авт. 0,25 п.л.)
13. Федченко Е. А. Институциональные аналитические аспекты и проблемы достоверности учетной информации о развитии бизнеса / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 35 (233), С. 2—12. (авт. 0,5 п.л.)
14. Федченко Е. А. Совершенствование аналитических процедур оценки налоговых рисков как инструмент повышения эффективности налогового и финансового контроля / Н. А. Казакова, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко // Вестник Московского финансово-юридического университета. — 2012. — № 3, С. 8—17. (авт. 0,16 п.л.)
15. Федченко Е. А. Анализ и контроль бюджетной эффективности в условиях реформирования государственного сектора / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко // Финансовая аналитика: Проблемы и решения. — 2013. — № 3 (141), С. 10—18. (авт. 0,56 п.л.)
16. Федченко Е. А. Информационно-аналитическое обеспечение системы контроллинга финансовой устойчивости / Н. А. Казакова, Л. А. Черепанова, Е. А. Федченко // Финансовая аналитика: Проблемы и решения. — 2013. — № 18 (156), С. 2—9. (авт. 0,33 п.л.)
17. Федченко Е. А. Методика комплексной оценки эффективности деятельности государственных учреждений / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Б. С. Маматов / Международная торговля и торговая политика. — 2013. — № 11-12, С. 31—38. (авт. 0,3 п.л.)
18. Федченко Е. А. Совершенствование методического обеспечения анализа бюджетной

эффективности / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко // Экономический анализ: теория и практика. — 2014. — № 15 (366), С. 11—18. (авт. 0,6 п.л.)

19. Федченко Е.А. Методы снижения экономических и финансовых рисков: управление дебиторской задолженностью на основе факторинга / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, И. Ф. Карпова // Вестник Российского экономического университета. — 2014. — № 3(69), С. 57—64. (авт. 0,2 п.л.)

20. Федченко Е.А. Пересчет нормы (суммы) амортизации основных средств и порядок отражения в учете // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2014. — № 11, С. 13—18.

21. Федченко Е. А. Контроль внешнеэкономической деятельности компаний на основе инструментов валютного регулирования / Н.А. Казакова, Е.А. Шугаева, Е.А. Федченко // Лизинг. — 2014. — № 4, С. 55—64. (авт. 0,2 п.л.)

22. Федченко Е. А. Формирование системы внутреннего контроля как элемента повышения эффективности и результативности использования бюджетных средств / Е. А. Федченко, Б. С. Маматов // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2015. — № 2, С. 54—66. (авт. 0,5 п.л.)

23. Федченко Е. А. Организация учета принимаемых и отложенных обязательств бюджетного учреждения // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2015. — № 7, С. 8—18.

24. Федченко Е. А. Формирование системы показателей эффективности использования бюджетных средств // Вестник Финансового университета. — 2016. — № 2 (92), С. 106—116.

25. Федченко Е. А. Бюджетный контроль как инструментальный повышения эффективности бюджетных расходов // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 1, С. 49—60.

26. Федченко Е. А. Анализ российских и международных стандартов отчетности общественного сектора для оценки эффективности деятельности государственных (муниципальных) учреждений // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 6, С. 40—56.

27. Федченко Е. А. Проблемные вопросы в учете формирования себестоимости государственной (муниципальной) услуги // Бухгалтерский учет в здравоохранении. — 2016. — № 11, С. 8—14.

#### **Публикации в других изданиях**

29. Федченко Е.А. Основы экспертной деятельности и судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие / Е.А. Федченко, Т. Г. Белозерова — Краснодар: изд-во: ООО «Просвещение-Юг», 2012. — 218 с. (13,7 п.л., авт. 7,0 п.л.)

30. Федченко Е. А. Современные концепции и прикладные исследования в области экономического анализа, аудита и контроля: Учебное пособие для аспирантов / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко — М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2013. — 80 с. (5 п.л., авт. 2,5 п.л.)

31. Федченко Е. А. Нормативно-подушевое финансирование государственных образовательных услуг с учетом особенностей уровней образования и реализации образовательных программ: Электронный учебно-методический комплекс / Н.А. Казакова, Е. А. Федченко, Д. Р. Тутаева, Ю. Д. Романова // Хроники объединенного фонда электронных ресурсов наука и образование. Институт управления образованием Российской академии образования — 2013. — № 10 (53), 85 с. (19 п.л., авт. 4,0 п.л.)

32. Федченко Е. А. Источники финансирования, система учета и оценка эффективности выполнения государственных заданий в бюджетных образовательных учреждениях: Электронный учебно-методический комплекс / Н.А. Казакова, Е. А. Федченко, Д. Р. Тутаева, А. К. Волков, З. Д. Дашицыренов // Хроники объединенного фонда электронных ресурсов наука и образование. Институт управления образованием Российской академии образования — 2013. — № 10 (53), 85 с. (19,04 п.л., авт. 3,8 п.л.)

33. Федченко Е. А. Система внутреннего и внешнего государственного финансового контроля бюджетных образовательных учреждений: Электронный учебно-методический комплекс / Н.А. Казакова, Е. А. Федченко, М. Р. Меламуд М.Р., Т. Г. Ваграмян // Хроники объединенного фонда электронных ресурсов наука и образование. Институт управления образованием Российской академии образования — 2013. — № 10 (53), 85 с. (19,2 п.л., авт. 4,8 п.л.)

34. Федченко Е. А. Контроль и ревизия: Учебное пособие / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Е.И. Ефремова — М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. — 112 с. (6,65 п.л., авт. 2,25 п.л.)

35. Федченко Е.А. Аудит: Учебник и практикум для СПО / Н. А. Казакова, Г. Б. Полисюк, Е. А. Федченко [и др.]; под общ. ред. Н. А. Казаковой. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 385 с. (24,06 п.л., авт. 3 п.л.)

36. Федченко Е.А. Аудит: Учебник и практикум для академического бакалавриата / Н. А. Казакова, Г. Б. Полисюк, Е. А. Федченко [и др.]; под общ. ред. Н. А. Казаковой. — М.: Издательство Юрайт, 2016. — 385 с. (24,06 п.л., авт. 3 п.л.).

**Статьи в научных (научно-практических) журналах, сборниках, материалах конференций и другие публикации**

37. Федченко Е. А. Организация исполнения бюджетов в условиях реформирования бюджетного процесса // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2009. — № 15, С. 4—10.

38. Федченко Е. А. Основные изменения учета бюджетных обязательств участниками бюджетного процесса в 2009 году // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2009. — № 17, С. 21—29.

39. Федченко Е. А. Трансформация системы бюджетного учета в бухгалтерский учет финансово- хозяйственной деятельности автономных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2009. — № 23, С. 19—30.

40. Федченко Е. А. Трансформация системы бюджетного учета в бухгалтерский учет финансово- хозяйственной деятельности автономных учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2009. — № 24, С. 18—29.

41. Федченко Е. А. Совершенствование государственного управления: контроль за использованием средств бюджета / Е. А. Федченко, Л. П. Воробьева // Советник бухгалтера бюджетной сферы. — 2010. — № 3, С. 57—71. (авт. 0,5 п.л.)

42. Федченко Е. А. Изменения в бюджетной отчетности бюджетополучателей за 2009 год: Отчет о принятых бюджетных обязательствах // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 4, С. 20—26.

43. Федченко Е. А. Классификатор нарушений объектов бухгалтерского наблюдения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 9, С. 31—38.

44. Федченко Е.А. Организация управленческого учета / Е. А. Федченко, Е. С. Лонян // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 18, С. 31—38. (авт. 0,5 п.л.)

45. Федченко Е. А. Учет основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 15, С. 13—20.

46. Федченко Е. А. Учет основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2010. — № 16, С. 4—11.

47. Федченко Е. А. Особенности бухгалтерского учета отдельных операций бюджетного учреждения // Советник в сфере образования. — 2011. — № 6, С. 30—37.

48. Федченко Е. А. О вариативности отражения в учете доходов, полученных в виде субсидий / Е. А. Федченко, Л. П. Воробьева // Советник в сфере образования. — 2011. — № 5, С. 29—34. (авт. 0,4 п.л.)

49. Федченко Е. А. Единый план счетов: новые счета по учету санкционирования расходов // Советник в сфере образования. — 2011. — № 1, С. 67—70.

50. Федченко Е. А. Квартальная отчетность: будьте внимательны! // Советник в сфере образования. — 2011. — № 10, С. 63—67.

51. Федченко Е. А. Бухгалтерский учет субсидии на выполнение государственного задания // Советник бухгалтера бюджетной сферы. — 2011. — № 10, С. 57—62.

52. Федченко Е. А. Формирование источника финансового обеспечения государственных (муниципальных) учреждений // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2011. — № 4, С. 4—9.

53. Федченко Е. А. Анализ применения контрарных счетов при выполнении государственного задания // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2011. — № 20, С. 2—7.

54. Федченко Е. А. Учет санкционирования расходов бюджета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2011. — № 10, С. 14—18.

55. Федченко Е. А. Проблемы учета расчетов с учредителями: недвижимое и особо ценное движимое имущество // Советник в сфере образования. — 2012. — № 2, С. 45—47.

56. Федченко Е. А. Вопросы расчетов с учредителем при приобретении недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества // Советник бухгалтера бюджетной сферы. — 2012. — № 8, С. 70—79.

57. Федченко Е. А. Отражения плановых показателей бюджетных учреждений в

- бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2012. — № 8, С. 2—11.
58. Федченко Е. А. Списание задолженности: безнадежной дебиторской и не востребовавшейся кредиторской // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2012. — № 5, С. 11—16.
59. Федченко Е. А. Целевые субсидии и порядок их расходования бюджетными учреждениями на примере Краснодарского края / О. Ю. Кириенкова, Е. А. Федченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2012. — № 11, С. 2—5. (авт. 0,25 п.л.)
60. Федченко Е. А. Развитие методов оценки рисков в целях повышения эффективности налогового и финансового контроля в условиях транзитивной экономики / Н. А. Казакова, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко — М.: Материалы МНПК «Методы количественных исследований процессов модернизации экономики и социальной сферы России», посвященной 105-летию РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2012. — 384 с. (авт. 0,1 п.л.)
61. Федченко Е. А. Актуальные вопросы преподавания экономического анализа в условиях инновационно-ориентированной экономики / Н. А. Казакова, Э. И. Белякова, Е. А. Федченко — М.: Материалы МНПК «Методы количественных исследований процессов модернизации экономики и социальной сферы России», посвященной 105-летию РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2012. — 384 с. (авт. 0,3 п.л.)
62. Федченко Е. А. Совершенствование методики контроля автономных учреждений / Е. А. Федченко, А. О. Косян — М.: Материалы VIII Международной заочной науч.-практ. конф. «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления»: в 2 т. Москва: Изд. «Международный центр науки и образования», 2012. С. 92—98. (авт. 0,2 п.л.)
63. Федченко Е. А. К проблеме формирования системы внутреннего контроля деятельности автономных учреждений / Е. А. Федченко, А. О. Косян — М.: Материалы VIII Международной заочной науч.-практ. конф. «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления»: в 2 т. Москва: Изд. «Международный центр науки и образования», 2012. С. 98—106. (авт. 0,2 п.л.)
64. Федченко Е. А. Внедрение комплаенс-контроля в систему внутреннего контроля Федерального казначейства / Е. А. Федченко, О. А. Басай — М.: Материалы VIII Международной заочной науч.-практ. конф. «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления»: в 2 т. Москва: Изд. «Международный центр науки и образования», 2012. С. 70—75. (авт. 0,3 п.л.)
65. Федченко Е. А. Контрольная деятельность в сфере закупок для государственных нужд в условиях новой контрактной системы / Е. А. Федченко, А. О. Клинков — М.: Материалы VIII Международной заочной науч.-практ. конф. «Научная дискуссия: вопросы экономики и управления»: в 2 т. Москва: Изд. «Международный центр науки и образования», 2012. С. 87—92. (авт. 0,16 п.л.)
66. Федченко Е. А. Особенности бухгалтерского учета финансового обеспечения бюджетных учреждений в виде субсидии на выполнение государственного задания / Е. А. Федченко, Н. Н. Третьяков — Армавир: РИО АГПА, Социально-экономические аспекты развития общества в условиях неустойчивой экономики: сб. науч. тр. участников III междунар. заочной науч.-практ. конф. 5-6 апреля 2012 г., 2012. С. 119—122. (авт. 0,12 п.л.)
67. Федченко Е. А. К вопросу отражения в бухгалтерском учете субсидий на выполнения государственного задания, иные цели / Е. А. Федченко, С. А. Юматова, О. П. Богатова — Новосибирск: ООО агентство «Сибпринт», Наука в исследованиях молодых: материалы III Международного научного форума — 2013. 180 с. (авт. 0,2 п.л.)
68. Федченко Е. А. К вопросу оценки эффективности деятельности муниципальных учреждений системы здравоохранения / Е. А. Федченко, А. А. Есипов — Новосибирск: ООО агентство «Сибпринт», Наука в исследованиях молодых: материалы III Международного научного форума — 2013. 180 с. (авт. 0,3 п.л.)
69. Федченко Е. А. К проблеме отражения информации на счетах 221006000 и 721006000 «Расчеты с учредителями». // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2014. — № 4, С. 38—44.
70. Федченко Е. А. Методика пересчета суммы амортизации основных средств автономного учреждения и порядок отражения в учете // Автономные учреждения. — 2014. — № 11, Режим доступа: <http://panor.ru/journals/avtonom/archive/>
71. Федченко Е. А. Вопросы отражения в учете учреждений операций со средствами, поступающими во временное распоряжение. // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. — 2014. — № 12, С. 37—40.

72. Федченко Е. А. Control issues and improve budget efficiency by improving value-added tax / Н. А. Казакова, Е. А. Федченко, Е. И. Белякова // Синергия учета, анализа и аудита – основа эффективного управления мировой экономикой. Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. М., 2014. С. 14—18. (авт. 0,3 п.л.)

73. Федченко Е. А. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в себестоимость оказываемых услуг. // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. —2015. — № 3, С. 24—33.

74. Федченко Е.А. «Расходы», «затраты», «издержки»: экономический и правовой аспекты в деятельности государственных (муниципальных) учреждений // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. —2016. — № 12, С. 67—69.

Остальные работы изданы в форме учебно-методических материалов.