

УДК 336.61

DOI 10.34755/IROK.2022.52.18.046

*Гавриш П.Т., магистрант
Бубновская Т.В., к.э.н., доцент кафедры
«Экономика и управление»
ФГБОУ ВО «Владивостокский государственный
университет экономики и сервиса»
Россия, Владивосток
Gavrish P.T., magistant
Bubnovskaya T.V., Candidate of Economics,
Associate Professor of the department
«Economics and Management»
FSBEI HE «Vladivostok state University
of Economics and service»
Russia, Vladivostok*

**Направления совершенствования методологических аспектов
анализа финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений**

**Directions of improvement of methodological aspects of the analysis of
financial and economic activities of budgetary institutions**

Аннотация: В представленной статье рассмотрены роль экономического анализа в бюджетных учреждениях и необходимость совершенствования методических аспектов такого анализа. Анализ финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) бюджетных организаций позволяет получить объективную информацию о реальном финансовом состоянии организации и эффективности ее работы. Без проведения минимального объема аналитических процедур невозможно осуществлять обоснованное планирование деятельности учреждения, объективно оценивать исполнение планов и организовать эффективное управление активами.

Необходимость совершенствования методик и расширения инструментария анализа ФХД бюджетных организаций с целью повышения качества государственных услуг и эффективности управления имуществом признана на государственном уровне.

В статье рассмотрены нормативно-правовые акты, касающиеся проведение анализа, и отдельные авторские методики, применяемы на практике для оценки деятельности бюджетных учреждений. Выделены основные перспективные направления исследований по данной теме.

Ключевые слова: анализ финансов-хозяйственной деятельности, государственные бюджетные учреждения, методика экономического анализа, анализ бюджетных учреждений

Annotation: The article discusses the role of economic analysis in budgetary institutions and the need to improve the methodological aspects of such analysis. Analysis of financial and economic activities of budget organizations allows you to obtain objective information about the real financial condition of the organization and the effectiveness of its work. Without carrying out a minimum amount of analytical procedures, it is impossible to carry out reasonable planning of the institution's activities, objectively evaluate the execution of plans and organize effective asset management.

The need to improve the methods and expand the tools for analyzing financial and economic activities by budgetary institutions in order to improve the quality of public services and the efficiency of property management is recognized at the state level.

The article discusses the normative legal acts concerning the analysis, and individual author's methods used in practice to assess the activities of budgetary institutions. The main promising areas of research on this topic are highlighted.

Key words: analysis of financial and economic activity, state budgetary institutions, methodology of economic analysis, analysis of budgetary institutions

События последних лет, а особенно такие внешние условия, как ввод все новых санкций, политическая и экономическая нестабильность и сокращение объемов бюджетного финансирования, обострили внутренние проблемы учреждений, связанные с неэффективным (и необоснованным) расходованием бюджетных средств и отсутствием налаженного экономического механизма повышения качества и оптимизации структуры и объема услуг [1]. Необходимость проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) государственными организациями признана на государственном уровне. Например, в Распоряжении Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р установлено, повышение качества государственных услуг и эффективности расходования бюджетных средств является необходимым условием (и одним из эффективных инструментов) для обеспечения высокого уровня качества жизни населения [2]. Отчетливо прослеживающаяся тенденция к сокращению объемов государственного финансирования заставляет бюджетные организации активно развиваться во внебюджетной деятельности - деятельности, приносящей доход, которым учреждение распоряжается на свое усмотрение. В связи с этим возникает потребность совершенствования методик экономического анализа, особенно анализа отчетности, в том числе за счет адаптации методик анализа коммерческих организаций в сочетании с аналитическими показателями, утвержденными различными министерствами. Основной проблемой, с которой сталкивается любой специалист, отвечающий за проведение анализа, является отсутствие единого алгоритма, подхода, методики оценки финансового и имущественного состояния, финансовой устойчивости, платежеспособности и эффективности деятельности учреждений. Не существует установленного стандарта или общепринятого комплекса экономических показателей: каждое учреждение использует собственные внутренние положения и методики.

Анализ ФХД представляет собой совокупность методов, позволяющих последовательно оценить эффективность использования нефинансовых и финансовых активов, проанализировать финансовое состояние учреждения и оценить результаты его деятельности, а также выявить факторы, оказывающие значительное влияние на экономическое состояние организации. Без проведения минимального объема аналитических процедур невозможно осуществлять обоснованное планирование деятельности учреждения, объективно оценивать исполнение планов и организовать эффективное управление активами.

Анализ ФХД бюджетной организации можно разбить на два блока: внешний (финансовый) и внутренний.

Под внешним или финансовым анализом понимается анализ, проводимый с позиции внешних пользователей, не имеющих доступа к управленческой (внутренней) информации учреждения. То есть это по сути своей анализ опубликованной бухгалтерской отчетности учреждения (чаще это баланс и отчет о финансовых результатах).

Под внутренним анализом понимается анализ, проводимый с позиции лиц, имеющих доступ ко всем информационным ресурсам бюджетного учреждения. Основу такого анализа составляет оценка выполнения плана ФХД и госзадания. В большей степени внутренний анализ является комплексной оценкой разнородных сторон деятельности бюджетной организации. Как и любые объекты управления, бюджетные учреждения нуждаются в четких критериях оценки, характеризующих эффективность и результативность функционирования таких организаций. Но из-за специфического организационно-правового статуса и особенностей деятельности невозможно применять исключительно экономические критерии эффективности деятельности учреждения и подходы к анализу его финансового состояния, ведь в отличие от коммерческих организаций бюджетные учреждения функционируют в первую очередь для достижения определенной социально-значимой цели, а не для получения максимальной прибыли [3].

Согласно законодательству Российской Федерации, бюджетным учреждением является «некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сфере науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах».

Для бюджетных организаций не существует никакого запрета или ограничения в выборе сферы деятельности. Однако, преобладающими сферами деятельности бюджетных учреждений являются наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения,

физическая культура и спорт. Данные сферы деятельности позволяют учреждениям предоставлять обширный перечень услуг населению на коммерческой основе, а значит и получать значительный доход от внебюджетной деятельности [4]. Учитывая тенденцию к сокращению финансирования за счет бюджетов, одной из приоритетных задач руководства учреждений является повышение конкурентоспособности услуг учреждений и привлечение потребителей, что также обеспечивается грамотным применением различных аналитических процедур, позволяющих выявить резервы повышения конкурентоспособности услуг и корректно оценить конкурентов в лице коммерческих организаций, которые имеют преимущества в виде опыта, репутации и наработанной клиентской базы, позволяющие увеличивать доходы.

Согласно действующим нормам, получение прибыли не является целью деятельности учреждений, поэтому традиционно бюджетные учреждения для анализа деятельности используют показатели, характеризующие выполнение плана финансово-хозяйственной деятельности (ПФХД) и государственного задания, а также специфические неэкономические показатели, характеризующие достижение социальных целей учреждения.

Бюджетные учреждения для оценки эффективности деятельности используют обязательные показатели, которые разрабатываются министерством финансов РФ, казначейством и главным распорядителем бюджетных средств, к чьему ведомству относится организация [5,6,7]. Например, Распоряжение Правительства РФ от 07.09.2010 N 1505-р утверждает методические рекомендации, в которых дан ряд экономических показателей в качестве дополнительных критериев определения типа государственного (муниципального) учреждения, которые разделены на две категории: экономический и управленческий потенциал учреждения [4].

Отечественные специалисты, исследующие вопросы анализа ФХД государственных организаций, концентрируются на определении наиболее полных источников информации для анализа и на адаптации методик анализа коммерческих организаций для бюджетных (в том числе в комбинации с показателями оценки, предложенных министерствами) [8].

Единой методики анализа ФХД учреждений не существует. Соответственно, бюджетные учреждения применяют для данных целей внутренние положения по анализу, разработанные на основе нормативно-правовых актов РФ самостоятельно или с привлечением сторонних экспертов. Как правило, авторские методики представляют собой комплекс показателей (финансовых и нефинансовых), сгруппированных по определенным признакам и оценивающимся по установленным нормативным значениям (таблица 1).

Таблица 1 – Краткий обзор методик анализа ФХД бюджетных организаций

Автор (Источник)	Содержание методики анализа
Федченко Е.А.	1. Показатели результативности ФХД: - Показатели использования имущества

	<ul style="list-style-type: none"> - Показатели результатов ФХД 2. Целевые показатели деятельности учреждения: - Показатели выполнения государственного задания 3. Конечный показатель деятельности учреждения: - Показатель эффективности исполнения государственного задания (Экономичность)
Фролкин А.В.	<ul style="list-style-type: none"> 1. Показатели, оценивающие финансовую устойчивость бюджетного учреждения; 2. Показатели оценки платежеспособности и оплатности бюджетного учреждения; 3. Показатели финансовой самостоятельности бюджетного учреждения
Коренкова С.И.	<ul style="list-style-type: none"> 1. Показатели достижения цели создания учреждения; 2. Показатели, характеризующие эффективность ФХД
Приказ Минобрнауки РФ № 872 от 05 сентября 2016 г.	<ul style="list-style-type: none"> 1. Показатели качества планирования 2. Показатели финансовой устойчивости 3. Стратегические показатели 4. Показатели качества исполнения НПА

Примечание: составлено по [9,10,11,12]

Большинство подходов предусматривают анализ финансовой устойчивости учреждения и оценку эффективности его деятельности. В целом, комплекс показателей всегда включает сравнение плановых и фактических показателей отчетности (обычно ПФХД), динамику и долю просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, а также динамику и долю доходов от приносящей доход деятельности в общем объеме поступлений. Эти показатели могут носить различные авторские наименования, но способ расчета практически не изменяется. Стоит также отметить, что подавляющее количество методик разработано для анализа образовательных учреждений (что ожидаемо, учитывая концентрацию научных кадров, нуждающихся в апробации своих работ в организациях и не имеющих возможности вести исследования иначе как на базе учреждения).

Существенным недостатком существующих методик является слабая изученность вопроса оценки эффективности деятельности учреждения в общем и почти полное отсутствие методик анализа состояния и эффективности использования нефинансовых активов, в особенности основных средств. Создание и установление показателей эффективности использования государственного имущества является одной из задач, установленных «Концепцией повышения эффективности бюджетных расходов в 2019 - 2024 годах» [2].

По результатам рассмотрения различных подходов видно, что в общем виде анализ ФХД бюджетного учреждения проводится в нескольких направлениях (чаще последовательно):

- горизонтальный и вертикальный анализ отчетности;
- анализ нефинансовых активов;
- анализ финансовых активов;
- анализ ликвидности и финансовой устойчивости с применением адаптированных коэффициентов;
- анализ эффективности деятельности учреждения.

Данный алгоритм весьма схож с методиками анализа деятельности коммерческих организаций, и это объясняется тем, что основным направлением исследований в данной области является адаптация уже существующих методик анализа коммерческих организаций к анализу бюджетных и автономных учреждений. Использовать существующие коэффициенты невозможно из-за различий в бухгалтерской отчетности организаций: с одной стороны, часть строк попросту отсутствует в отчетности бюджетных учреждений, а, с другой стороны, ряд показателей не раскрывается в отчетности коммерческих предприятий.

Основным источником информации для экономического анализа является бухгалтерская отчетность учреждения. Наиболее информативными формами отчетности (и наиболее часто используемыми для анализа) являются Баланс и Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения. Данные формы часто сопоставляются с Бухгалтерским балансом и Отчетом о финансовых результатах коммерческих организаций с целью адаптации методик экономического анализа (таблица 2).

Таблица 2- Сравнение отчетности коммерческих и бюджетных организаций

Критерий	Отчетность коммерческих организаций	Отчетность бюджетных организаций
Состав годовой отчетности	Бухгалтерский баланс Отчет о финансовых результатах Отчет о движении денежных средств Отчет об изменениях капитала Отчет о целевом использовании средств Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Баланс государственного (муниципального) учреждения Отчет об исполнении учреждением плана его ФХД Отчет об обязательствах учреждения Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения Отчет о движении денежных средств учреждения Пояснительная записка к балансу

Доступность для внешних пользователей	Публикуется в открытом доступе публичными акционерными обществами и, в некоторых случаях, обществами с ограниченной ответственностью в обязательном порядке Отчетность публикуется на специализированных сайтах (например, официальный сайт ФНС или сайт организации)	Публикуется на специализированном сайте www.bus.gov.ru и сайте учреждения, согласно Приказу Минфина России от 21.07.2011 N 86н
Баланс	Активы (по продолжительности использования): Внеоборотные и Оборотные Пассивы: Собственные средства (Капиталы и резервы) и Заемные средства (Долгосрочные обязательства, краткосрочные обязательства)	Активы (по форме): Нефинансовые и финансовые Пассивы: Собственные средства и Обязательства, без деления по срокам погашения
Отчет о финансовых результатах	Отражаются доходы и расходы по основной деятельности и по прочим операциям Особое внимание уделено формированию прибыли разных видов	Отражаются доходы и расходы учреждения, детализированные по видам Отдельно детализированы операции с обязательствами, нефинансовыми и финансовыми активами
Отчет о движении денежных средств	Денежные потоки от операционной деятельности связаны с основной деятельностью организации. Денежные потоки от инвестиционной деятельности связаны с вложениями в основные средства, ценные бумаги и прочие активы. Денежные потоки от финансовой деятельности связаны с изменением	Денежные потоки от текущей деятельности связаны с основной деятельностью учреждения. Денежные потоки от инвестиционной деятельности связаны с движением нефинансовых активов. Денежные потоки от финансовой деятельности связаны с движением финансовых

	величины собственного капитала и заемных средств.	активов (в том числе ценных бумаг).
Отчет об исполнении плана ФХД	Используется отдельными организациями как форма управленческой отчетности (модернизированная для нужд конкретной организации)	Отражает выполнение плановых показателей ФХД организации в разрезе доходов, расходов и источников финансирования дефицита средств учреждения.

Примечание: составлено по [13,14]

Таким образом, совершенствование методических аспектов экономического анализа ФХД организаций бюджетной сферы является актуальной задачей в современных условиях хозяйствования и имеет ряд направлений:

- повышение информативности и доступности отчетности учреждений;
- формирование единого, последовательного и обоснованного, алгоритма оценки состояния ФХД учреждений (возможно в виде методических рекомендаций министерства финансов);
- совершенствование существующих способов оценки и формирование новой системы показателей эффективности использования нефинансовых активов учреждений, в особенности основных средств.

Таким образом, анализ финансово-хозяйственной деятельности является неотъемлемой частью функционирования бюджетных учреждений и необходимость совершенствования методических аспектов анализа признана на государственном уровне. Как правило, существующие методики применяются отдельными учреждениями и не получают широкого распространения среди специалистов-аналитиков (кроме постановлений министерств относительно подведомственных учреждений). В основе всех авторских методик оценки ФХД учреждений лежит адаптация методик анализа коммерческих организаций, что возможно благодаря частичной схожести финансовой отчетности, с добавлением экономических показателей, установленных нормативно-правовыми актами министерств.

Выделены несколько перспективных направлений исследований в данной области: повышение информативности отчетности, разработка единых методических указаний по анализу бюджетных учреждений и создание системы специфических показателей для оценки эффективности использования нефинансовых активов. Данные решения позволят объективно оценивать результативность и эффективность деятельности учреждений, что обеспечит рациональное распределение бюджетных средств между учреждениями и рост эффективности бюджетных расходов.

Библиографический список:

1. 1 Дымный С.С. Развитие экономического механизма управления качеством в государственном учреждении на основе внутреннего контроля: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.05/ Дымный Сергей Сергеевич.- Санкт-Петербург, 2019. -25 с
2. 2 Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 N 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019 - 2024 годах» // СПС «Консультант Плюс». - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/d5887f037ec048b8f130ba0d80ed2e57d47a3d1e/ (дата обращения: 26.05.2022)
3. 3 Федорова, О. А. Финансы бюджетных учреждений : учебное пособие для вузов / О. А. Федорова, Л. В. Давыдова, Ю. О. Скорлупина. - Москва : Издательство Юрайт, 2022. - 138 с. - (Высшее образование). - ISBN 978-5-534-15048-3. - Текст : электронный // Образовательная плат-форма Юрайт [сайт]. - URL: <https://urait.ru/bcode/487890> (дата обращения: 06.07.2022).
4. 4 Распоряжение Правительства РФ от 07.09.2010 N 1505-р «Об утверждении методических рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности и рекомендаций по внесению изменений в трудовые договоры с руководителями бюджетных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных бюджетных учреждений»// СПС «Консультант Плюс». - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_104504/ (дата обращения: 26.05.2022)
5. 5 Показатели, характеризующие эффективность управления государственным имуществом. -Текст: электронный /Федеральное казначейство: сайт- URL:<https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/pokazateli-kharakterizuyushchie-effektivnost-upravleniya-gosudarstvennym-imushchestvom/> (дата обращения 26.05.2022)
6. 6 Павлова, С. Проверка составления и исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности / С. Павлова //Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. -2020. - N 3.
7. 7 Кривошеев, А.В. Концептуальные положения систематизации информации для анализа финансовой устойчивости вуза /А.В. Кривошеев//Международный бухгалтерский учет. - 2021. - N 6
8. 8 Бубновская, Т. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений: актуальность и проблемы / Т. В. Бубновская, П. Т. Гавриш // Вызовы современности и стратегии развития общества в условиях новой реальности : сборник материалов V Международной научно-практической конференции, Москва, 26 ноября 2021 года. – Москва: Институт развития образования и консалтинга, 2021. – С. 309-314. – DOI 10.34755/IROK.2021.94.61.034. – EDN OZDNDH.
9. 9 Федченко Е.А. Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными)

- учреждениями: автореф. дис. докт. экон. наук: 08.00.12/ Федченко Елена Алексеевна.- Москва, 2017. -49 с.
10. 10 Фролкин, А. В. Разработка методов оценки финансового состояния бюджетных и автономных учреждений с учетом особенностей их финансовой деятельности / А. В. Фролкин // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 10(457). – С. 106-118.
 11. 11 Коренкова, С. И. Оценка аналитических показателей бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и коммерческих организаций / С. И. Коренкова, И. Н. Скосырских // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 4(40). – С. 187-192.
 12. 12 Приказ Министерства науки и высшего образования Российской Федерации от 23.06.2021 № 525 «Об утверждении показателей эффективности деятельности федеральных государственных бюджетных и автономных учреждений, подведомственных Министерству науки и высшего образования Российской Федерации, и работы их руководителей, по результатам достижения которых указанным руководителям устанавливаются выплаты стимулирующего характера»// Министерство науки и высшего образования Российской Федерации.-URL: [http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202107_260004?index=2] (дата обращения: 26.05.2022)
 13. 13 Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год)// СПС «Консультант Плюс». - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 26.05.2022)
 14. 14 Приказ Минфина России от 25.03.2011 N 33н (ред. от 20.05.2022) «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (Зарегистрировано в Минюсте России 22.04.2011 N 20558)// СПС «Консультант Плюс». - URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112540/ (дата обращения: 26.05.2022)
 15. Султанова Э.А. Особенности методики анализа финансовой устойчивости организации. //Актуальные вопросы современной экономики - 2019г. № 3. С. 498-501