

ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ: ТЕОРИЯ, МЕТОДОЛОГИЯ И ИНСТРУМЕНТЫ УПРАВЛЕНИЯ

FINANCE, MONETARY CIRCULATION AND CREDIT: THEORY, METHODOLOGY AND TOOLS OF CONTROL

Научная статья
УДК 336.61
<https://doi.org/10.24143/2073-5537-2023-3-108-118>
EDN QBDPTQ

Система комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы на основе годовой бухгалтерской отчетности

Татьяна Викторовна Бубновская[✉], Полина Тимофеевна Гавриш

*Владивостокский государственный университет,
Владивосток, Россия, Tatyana.Bubnovskaya@vvsu.ru[✉]*

Аннотация. Для достижения роста качества государственных услуг и одновременно оптимизации бюджетных расходов последние годы последовательно формируется система, стимулирующая бюджетные учреждения на развитие разрешенной приносящей доход деятельности. Сложившаяся практика «двойственного» финансирования заставляет пересматривать имеющиеся подходы к планированию и оценке финансово-хозяйственной деятельности госучреждений. Рассматриваются методы финансового анализа бюджетных учреждений, система показателей комплексной оценки финансовой устойчивости, эффективности и результативности их деятельности. С целью сформировать систему экономических показателей для комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы проведен сравнительный анализ отчетности бюджетных и коммерческих организаций, изучены современные системы и методики финансового анализа бухгалтерской отчетности и сформированы методические рекомендации, описывающие специфическую систему показателей оценки деятельности бюджетных учреждений. Рассматриваемая система предполагает проведение аналитических процедур последовательно от сбора информации и экспресс-анализа, позволяющего определить необходимость, направление и объем дальнейшего анализа, к детализированной оценке финансовой устойчивости, эффективности и результативности деятельности учреждения (как в общем по госзаданию и по приносящей доход деятельности, так и непосредственно по эффективности использования имущества). Подтверждается потребность в актуальных и объективных методиках анализа и оценки как в инструменте, способствующем повышению (при корректном применении) качества услуг и эффективности финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. Сформированная система показателей может быть использована для проведения внутреннего и внешнего контроля и прогнозирования деятельности бюджетных учреждений независимо от сферы деятельности, а также как основа для формирования или совершенствования аналитических методик.

Ключевые слова: анализ финансово-хозяйственной деятельности, бюджетные учреждения, методические рекомендации, финансы, расчетные показатели

Для цитирования: Бубновская Т. В., Гавриш П. Т. Система комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности организаций бюджетной сферы на основе годовой бухгалтерской отчетности // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика. 2023. № 3. С. 108–118. <https://doi.org/10.24143/2073-5537-2023-3-108-118>. EDN QBDPTQ.

Original article

The system of comprehensive assessment of public sector organizations financial and economic activities based on annual accounting statements

Tatyana V. Bubnovskaya[✉], Polina T. Gavrish

Vladivostok State University,
Vladivostok, Russia, Tatyana.Bubnovskaya@vvsu.ru[✉]

Abstract. In order to achieve an increase in public services quality and at the same time optimize budget expenditures there has been consistently formed the system that encourages budget institutions to develop various income-generating activities. The current practice of “dual” financing forces us to revise existing approaches to planning and evaluating the financial and economic activities of state institutions. The methods of financial analysis of budgetary institutions, the system of indicators of financial stability complex assessment, efficiency and effectiveness of their activities are considered. In order to form a system of economic indicators for a comprehensive assessment of the financial and economic activities of public sector organizations, a comparative analysis of the reporting of budgetary and commercial organizations was carried out, modern systems and methods of financial analysis of accounting statements were studied and methodological recommendations describing a specific system of indicators for assessing the performance of budgetary institutions were formed. The system under consideration involves carrying out analytical procedures sequentially from collecting information and express analysis, which allows determining the need, direction and scope of further analysis, to a detailed assessment of the financial stability, efficiency and effectiveness of the institution's activities (both in general by state assignment and income-generating activities, and directly by the efficiency of the use of property). The need for relevant and objective methods of analysis and evaluation is confirmed as a tool that contributes to improving (with correct application) the quality of services and the efficiency of budgetary institutions financial and economic activities. The formed system of indicators can be used to conduct internal and external monitoring and forecasting of the budgetary institutions activities, regardless of the field of activity, as well as the basis for the analytical techniques formation or improvement.

Keywords: analysis of financial and economic activity, budgetary institutions, methodological recommendations, finance, calculated indicators

For citation: Bubnovskaya T. V., Gavrish P. T. The system of comprehensive assessment of public sector organizations financial and economic activities based on annual accounting statements. *Vestnik of Astrakhan State Technical University. Series: Economics.* 2023;3:108-118. (In Russ.). <https://doi.org/10.24143/2073-5537-2023-3-108-118>. EDN QBDPTQ.

Введение

Одной из важнейших функций государства является реализация услуг в сфере здравоохранения, образования, культуры, спорта и иных социально значимых областях. Данная функция реализуется посредством бюджетных (муниципальных) учреждений, чья деятельность в первую очередь направлена на выполнение государственного задания (ГЗ) в рамках текущей государственной социальной политики.

Бюджетные учреждения (БУ), как и любые объекты управления, должны иметь критерии оценки, позволяющие судить об эффективности их функционирования и результативности в достижении поставленных задач. Но организационно-правовой статус БУ и особенности их деятельности накладывают некоторый отпечаток не только на определение критериев эффективности деятельности учреждения, но и на подходы к анализу и оценке его финансового состояния.

Особенностью анализа финансового состояния БУ является отсутствие единых и доступных методических рекомендаций и соответствующего инструментария, позволяющего рассчитывать опре-

деленные финансовые коэффициенты и делать выводы о финансовом состоянии БУ, его устойчивости и финансовой независимости [1].

Анализ финансово-хозяйственной деятельности учреждений: особенности, проблемы, цель

По определению анализ финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) представляет собой совокупность методов, позволяющих последовательно оценить эффективность использования нефинансовых и финансовых активов, проанализировать финансовое состояние учреждения и результаты его деятельности, а также выявить факторы, оказывающие значительное влияние на экономическое состояние БУ.

Анализ ФХД БУ 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.

Под внутренним анализом понимается анализ, проводимый с позиции лиц, имеющих доступ ко всем информационным ресурсам БУ. Основу такого анали-

за составляет анализ выполнения плановых заданий.

Источником информации для внешнего (финансового) анализа деятельности учреждения традиционно является бухгалтерская финансовая отчетность (БФО), в том числе потому, что доступна достаточно широкому кругу пользователей [2].

Согласно действующим нормам, получение прибыли не является целью деятельности учреждений, поэтому традиционно БУ для анализа деятельности используют показатели, характеризующие выполнение плана ФХД и ГЗ, а также специфические неэкономические показатели, характеризующие достижение социальных целей учреждения, которые разрабатываются Министерством финансов Российской Федерации, казначейством и/или главным распорядителем бюджетных средств, к чьему ведомству относится организация или учреждение [3–5]. Однако эти расчеты не дают полной оценки эффективности использования ресурсов и не позволяют выявить причины возникающих отклонений и потенциальные резервы роста показателей. Понимая это, руководство учреждений собственными силами или с помощью привлеченных специалистов формирует внутренние положения, включающие методику экономического анализа, отвечающую их потребностям и учитывающую специфику деятельности учреждения. Разумеется, зачастую содержание таких работ доступно ограниченному кругу лиц или не может быть использовано для оценки организаций, чья деятельность связана с иной сферой.

Отечественные специалисты, исследующие вопросы анализа ФХД БУ, 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, предложенными министерствами). Если рассматривать отраслевой признак, то очевидно, что наибольшее развитие получил анализ учреждений сферы образования как имеющих наибольший научно-исследовательский потенциал.

Различными исследователями разносторонне изучены вопросы использования учетной информации учреждений для экономического анализа, проблемы и целесообразность адаптации методик экономического анализа коммерческих организаций для государственных организаций, сформулированы авторские термины и предложены различные авторские методики и отдельные показатели [6–18].

На необходимость развития методик анализа и оценки ФХД учреждений указано и в «Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах». Одной из проблем является низкий рост (или полное его отсутствие) качества услуг, работ при выполнении ГЗ – учреждения

больше ориентированы на количественные показатели. Все еще требуется совершенствование способов расчета себестоимости бюджетных услуг, обоснованности затрат. Кроме того, в Концепции особо выделена проблема неэффективности использования имущественных комплексов учреждений [19].

Целью настоящего исследования является формирование достаточно полных и универсальных методических рекомендаций по анализу ФХД БУ на основе их бухгалтерской отчетности. Для этого были изучены нормативно-правовые акты, научные работы (в том числе публикации) последних лет по данной тематике, данные официальных сайтов учреждений; проведено сравнение и анализ опубликованных методик; на основе обработанного материала сформированы методические рекомендации.

Теоретической и методологической основой данного исследования являются работы отечественных специалистов в области экономического анализа и финансового менеджмента. В исследовании применены общенаучные подходы и методы научного познания.

Система показателей оценки финансово-хозяйственной деятельности учреждений

Наиболее информативными формами отчетности (и наиболее часто используемыми для анализа) являются «Баланс» и «Отчет» о финансовых результатах деятельности учреждения.

В результате изучения и обобщения работ по анализу отчетности госучреждений и авторских методик анализа и оценки ФХД БУ, предложенных за последние пять лет, сформирован комплект расчетных показателей, в совокупности позволяющий провести комплексный анализ бюджетной бухгалтерской отчетности любого БУ.

Предлагаемая методика изложена в виде методических рекомендаций и состоит из разделов, схематично представленных на рисунке.

Рассмотрим каждый пункт подробнее. Экспресс-анализ в данном случае представляет собой совокупность подготовительных процедур по сбору информации о деятельности учреждения и поверхностного анализа баланса и отчета о финансовых результатах учреждения с целью выявления очевидных недостатков и проблем для формирования дальнейшего плана анализа по отдельным направлениям. В случае если экспресс-анализ не выявил недостатков, проведение углубленного анализа может быть признано нецелесообразным, т. к. эффект от результата таких работ с высокой долей вероятности окажется ниже затрат на их проведение. В подобной ситуации принятие решения о продолжении анализа и выбор его направления осуществляется исходя из цели конкретного исследования или пожелания заказчика.



Основные этапы экономического анализа деятельности бюджетного учреждения внешними пользователями

The main stages of the budget institution activities economic analysis by external users

Следующий этап предполагает проведение аналитических процедур по определенному направлению для оценки существенности проблемы, выявления ее причин и возможных путей ее устранения. Собственно экономический анализ включает четыре направления:

- анализ финансовой устойчивости БУ;
- оценку использования имущества БУ;
- оценку эффективности деятельности БУ;
- анализ использования финансовых активов учреждения.

Оценка финансовой устойчивости – один из наиболее трудоемких и объемных обязательных этапов экономического анализа отчетности любой организации. Как правило, под финансовой устойчивостью понимают степень финансовой (и, как следствие, управленческой) автономии организации, определяемую структурой источников формирования имущества (собственных и заемных) и их соотношением со стоимостью запасов.

Поскольку целью БУ является реализация социальных задач, возложенных государством, а финансирование деятельности осуществляется из бюджетных средств и из средств, полученных от «приносящей доход деятельности (ПДД)» (т. е. деятельности коммерческой), складывается неоднозначная ситуация.

Несмотря на реформы, учреждения по-прежнему сильно зависят от государства, владеющего имуществом учреждений (и определяющего капитальные затраты на него) и утверждающего ГЗ, от которого по закону «О некоммерческих орга-

низациях» невозможно отказаться. Такая зависимость одновременно значительно облегчает нагрузку по покрытию расходов и ограничивает управленческие возможности руководства организации в части стратегического планирования деятельности, стимулирования персонала или управления фондами.

С одной стороны, учреждение не станет банкротом из-за невысокого качества финансового менеджмента, т. к. выполняет ГЗ. С другой стороны, учреждение сталкивается с рыночной конкуренцией и рыночными финансовыми рисками и возможностями.

Ниже представлены показатели финансовой устойчивости (ПФУ) и способы их расчета (табл. 1) [20–22].

Комплект показателей оценки эффективности деятельности БУ сформирован на основе результатов исследований отечественных специалистов и «Методики формирования рейтинга качества финансового менеджмента» [5, 20–25].

Оценку эффективности деятельности предлагаем проводить по двум направлениям:

- оценка качества планирования;
- оценка доходов, расходов и финансовых результатов учреждения (табл. 2).

Показатели качества планирования БУ взяты из показателей оценки качества финансового менеджмента, разработанных Министерством науки и высшего образования для формирования рейтинга вузов, т. к., на наш взгляд, актуальны для БУ любой сферы и достаточно просты в расчете и оценке.

Показатели финансовой устойчивости (ПФУ) бюджетного учреждения

The budget institution financial stability indicators

Показатель	Формула расчета	Источники	Комментарий по оценке
ПФУ-1 «Доля поступлений от ПДД»	Итого факт. доходы от ПДД / (Итого факт. доходы от ПДД + Итого факт. доходы от ГЗ)	0503737 КФО 2; 0503737 КФО 4	Положительно: рост показателя
ПФУ-2 «Прирост поступлений от ПДД»	(Итого факт. доходы от ПДД на конец года / Итого факт. доходы от ПДД на начало года) – 1	0503737 КФО 2	Положительно: рост показателя
ПФУ-3 «Зависимость от заемных источников общая»	Расчеты с кредиторами по долговым обязательствам на конец года / Итого факт. доходы от ПДД на конец года	0503730; 0503737 КФО 2	Положительно: снижение показателя
ПФУ-3.1 «Зависимость организации от заемных источников финансирования»	Кредиторская задолженность (за исключением кредиторской задолженности по доходам) на конец года / Валюта баланса на конец года	0503730	Положительно: снижение показателя
ПФУ-3.2 «Коэффициент долговой нагрузки»	Кредиторская задолженность (за исключением кредиторской задолженности по доходам) на конец года / Операционный результат до налогообложения за отчетный год	0503730; 0503721	Положительно: снижение показателя
ПФУ-4 «Доля просроченной кредиторской задолженности»	Объем просроченной кредиторской задолженности на конец года / Общий объем кредиторской задолженности на конец года	0503769; 0503730	Положительно: 0 или снижение показателя
ПФУ-5 «Доля просроченной дебиторской задолженности»	Объем просроченной дебиторской задолженности на конец года / Общий объем дебиторской задолженности на конец года	0503769; 0503730	Положительно: 0 или снижение показателя
ПФУ-6 «Дефицит (профицит) средств от ПДД»	(Высоколиквидные активы + Общий объем дебиторской задолженности на конец года – Общий объем кредиторской задолженности на конец года) / Итого факт. доходы от ПДД на конец года	0503730; 0503737 КФО 2	Положительно: рост показателя
ПФУ-7 «Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными средствами»	(Собственный капитал учреждения на конец года – Внеоборотные активы учреждения на конец года) / Оборотные активы учреждения на конец год	0503730	Положительно: рост показателя
ПФУ-8 «Коэффициент маневренности собственного капитала»	Собственный капитал учреждения на конец года / (Внеоборотные активы учреждения на конец года – Собственный капитал учреждения на конец года)	0503730	Положительно: рост показателя
ПФУ-9 «Индекс постоянного актива»	Внеоборотные активы учреждения на конец года / Собственный капитал учреждения на конец года	0503730	Положительно: снижение показателя
ПФУ-10 «Коэффициент автономии»	Собственный капитал учреждения на конец года / Валюта баланса на конец года	0503730	Положительно: рост показателя
ПФУ-11 «Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала»	Заемный капитал учреждения на конец года / Собственный капитал учреждения на конец года	0503730	Положительно: снижение показателя
ПФУ-12 «Коэффициент финансирования»	Собственный капитал учреждения на конец года / Заемный капитал учреждения на конец года	0503730	Положительно: рост показателя

Окончание табл. 1

Ending of table 1

Показатель	Формула расчета	Источники	Комментарий по оценке
ПФУ-13 «Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств»	Долгосрочные обязательства учреждения на конец года / (Собственный капитал учреждения на конец года + Долгосрочные обязательства учреждения на конец года)	0503730	Положительно: снижение показателя
ПФУ-14 «Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств»	Оборотные активы учреждения на конец года / Внеоборотные активы учреждения на конец года	0503730	В зависимости от вида деятельности
ПФУ-15 «Коэффициент финансовой устойчивости»	(Собственный капитал учреждения на конец года + Долгосрочные обязательства учреждения на конец года) / Валюта баланса на конец года	0503730	Положительно: рост показателя

Таблица 2

Table 2

Показатели эффективности деятельности (ПЭД) бюджетного учреждения

The budget institution performance indicators

Показатель	Формула расчета	Источники
ПЭД-1 «Рентабельность деятельности по ГЗ»	Чистый операционный результат (по ГЗ) / Объем поступления (доходы) на выполнение ГЗ	0503721
ПЭД-2 «Рентабельность деятельности по ПДД»	Чистый операционный результат (по ПДД) / Объем поступления (доходы) от ПДД	0503721
ПЭД-3 «Эффективность управления имуществом», %	Расходы по содержанию недвижимого имущества и особо ценного имущества / Объем поступления (доходы) на выполнение ГЗ	0503721; 0503737
ПЭД-4 «Эффективность управления доходами от всех видов деятельности»	Общие фактические доходы по всем источникам финансового обеспечения / Общие фактические расходы по всем источникам финансового обеспечения	0503721; 0503737
ПЭД-5 «Показатель качества формирования себестоимости бюджетной услуги»	Фактические расходы на оказание бюджетной услуги / Объем поступления (доходы) на выполнение ГЗ	0503721
ПЭД-6 «Эффективность исполнения ГЗ», %	Степень выполнения задания по объему услуг / Степень выполнения задания по объему финансового обеспечения	План ФХД

Согласно описанной методике оценка эффективности деятельности БУ состоит из нескольких блоков: во-первых, оценка выполнения плана по доходам и расходам; во-вторых, оценка прибыльности деятельности и соотношения доходных и расходных частей по ПДД и по ГЗ. Положительно оценивается увеличение значений показателей в динамике.

Следующее направление анализа – оценка эффективности использования имущества учреждения: финансовых и нефинансовых активов.

Первая группа показателей для краткости обо-

значена как показатели использования имущества (ПИИ) и представлена в табл. 3.

Основные показатели оценки использования имущества бюджетных (муниципальных) учреждений позволяют проанализировать отдельно эффективность использования активов по бюджетной и внебюджетной деятельности, рост показателей в динамике оценивается положительно. При необходимости пользователь может самостоятельно преобразовать формулы для оценки общей эффективности использования имущества (например, использовать графу 10 баланса в расчетах).

Показатели оценки использования имущества (ПИИ) бюджетного учреждения

Indicators for assessing the use of the budget institution property

Показатель	Формула расчета	Источники
ПИИ-1.ГЗ «Использование основных средств», %	Объем поступлений (доходы) на выполнение ГЗ / Фактические расходы на оказание бюджетной услуги × Доля основных средств в валюте баланса (по ГЗ)	0503721; 0503730
ПИИ-1.ПДД «Использование основных средств», %	Чистый операционный результат от ПДД / Фактические расходы на оказание услуги × Доля основных средств в валюте баланса (по ПДД)	0503721; 0503730
ПИИ-2.ГЗ «Использование нематериальных активов», %	Объем поступлений (доходы) на выполнение ГЗ / Фактические расходы на оказание бюджетной услуги × Доля нематериальных активов в валюте баланса (по ГЗ)	0503721; 0503730
ПИИ-2.ПДД «Использование нематериальных активов», %	Чистый операционный результат от ПДД / Фактические расходы на оказание услуги × Доля нематериальных активов в валюте баланса (по ПДД)	0503721; 0503730
ПИИ-3.ГЗ «Период оборота материальных запасов», количество дней	(Среднегодовой остаток материальных запасов (по ГЗ) / Объем поступлений (доходы) на выполнение ГЗ) × 365	0503721; 0503730
ПИИ-3.ПДД «Период оборота материальных запасов», количество дней	(Среднегодовой остаток материальных запасов (по ПДД) / Чистый операционный результат от ПДД) × 365	0503721; 0503730
ПИИ-4.ГЗ «Использование материальных запасов», %	Объем поступлений (доходы) на выполнение ГЗ / Фактические расходы на оказание бюджетной услуги × Доля материальных запасов в валюте баланса (по ГЗ)	0503721; 0503730
ПИИ-4.ПДД «Использование материальных запасов», %	Чистый операционный результат от ПДД / Фактические расходы на оказание услуги × Доля материальных запасов в валюте баланса (по ПДД)	0503721; 0503730
ПИИ-5.ГЗ «Эффективность использования финансовых активов»	Объем поступлений (доходы) на выполнение ГЗ / (Среднегодовой остаток финансовых активов (по ГЗ) – Остаточная стоимость особо ценного имущества)	0503721; 0503730
ПИИ-5.ПДД «Эффективность использования финансовых активов»	Чистый операционный результат от ПДД / (Среднегодовой остаток финансовых активов (по ПДД) – Особо ценное имущество)	0503721; 0503730
ПИИ-6.ГЗ «Степень износа основных фондов», %	Накопленный износ основных средств на конец года (по ГЗ) / Основные средства на конец года (по ГЗ)	0503730
ПИИ-6.ПДД «Степень износа основных фондов», %	Накопленный износ основных средств на конец года (по ПДД) / Основные средства на конец года (по ПДД)	0503730

При проведении оценки следует помнить, что чистый операционный результат – это финансовый результат деятельности (доходы минус расходы), т. е. прибыль или убыток, а субсидия на выполнение ГЗ классифицируется как доход (поступления). Казалось бы, что логичнее использовать либо только общую сумму доходов по видам деятельности, либо только чистый операционный результат. Однако, такой выбор показателей обусловлен, в том числе, и спецификой деятельности бюджетных (муниципальных) учреждений: деятельность по выполнению ГЗ направлена на реализацию социальных функций, а по ПДД – на получение при-

были (дополнительных собственных средств). Поэтому использование имущества предлагается оценивать по объему субсидии для ГЗ и по чистому операционному результату для ПДД.

Особенной частью оценки эффективности деятельности является анализ использования финансовых активов учреждения, в частности денежных средств. Большая часть коэффициентов взята и адаптирована из методик анализа «Отчета о движении денежных средств», т. е. предназначена для анализа денежных потоков учреждения.

Перечень показателей использования финансовых активов учреждения (ПИФА) представлен в табл. 4.

Показатели оценки эффективности использования денежных средств (ПИФА) бюджетного учреждения

Indicators for assessing the effectiveness of the budget institution funds use

Показатель	Формула расчета	Источники
ПИФА-1 «Эффективность использования финансовыми активами»	Чистый операционный результат от ПДД / (Среднегодовой остаток финансовых активов (по ПДД) – Особо ценное имущество)	0503721; 0503730
ПИФА-2.ГЗ «Коэффициент сбалансированности денежных потоков»	Поступления денежных средств по ГЗ / Выбытия денежных средств по ГЗ	0503737
ПИФА-2.ПДД «Коэффициент сбалансированности денежных потоков»	Поступления денежных средств по ПДД / Выбытия денежных средств по ПДД	0503737
ПИФА-3.ГЗ «Коэффициент достаточности денежных потоков»	Поступление денежных средств по ГЗ / Начисленные расходы по ГЗ	0503721; 0503730
ПИФА-3.ПДД «Коэффициент достаточности денежных потоков»	Начисленные доходы по ПДД / Выбытие денежных средств	0503721; 0503730
ПИФА-4.ГЗ «Коэффициент эффективности денежных потоков»	Поступление денежных средств по ГЗ / Начисленные доходы по ГЗ	0503721; 0503730
ПИФА-4.ПДД «Коэффициент эффективности денежных потоков»	Поступление денежных средств по ПДД / Начисленные доходы по ПДД	0503721; 0503730

Показатели использования финансовых активов учреждения позволяют оценить достаточность и своевременность поступления финансовых активов учреждения, а также эффективность их использования. Положительно оценивается рост показателей в динамике.

Результаты исследования

Предлагаемые методические рекомендации представляют собой комплекты расчетных показателей (с подробными формулами и пояснениями по их применению и по интерпретации полученных значений) по основным направлениям экономического анализа учреждения на основе его годовой бухгалтерской отчетности, применяемые в определенной последовательности и формирующие систему комплексной оценки ФХД. В первую очередь рекомендации предназначены для внешних пользователей: студентов, преподавателей, аналитиков и др. Руководству и экономическим службам организации могут быть интересны показатели, характеризующие доходность деятельности, финансовую самостоятельность и сбалансиро-

ванность денежных потоков. Контролирующим субъектам важны показатели исполнения ГЗ, эффективности использования бюджетных средств и имущества. Алгоритм и комплекты показателей могут быть использованы как основа для разработки новых или совершенствования существующих аналитических (контрольных) процедур для оценки финансово-хозяйственной жизни БУ любой сферы.

Заключение

Таким образом, сформирована система показателей комплексной оценки деятельности бюджетных организаций (оценки финансовой устойчивости, оценка эффективности и результативности деятельности, оценка использования активов), учитывающая специфику их организационно-правовой формы и сфер деятельности. В ее основу легли работы отечественных специалистов и системы показателей, разработанные Министерством финансов и Министерством науки и высшего образования для оценки результативности деятельности учреждений и оценки качества их финансового менеджмента.

Для организации корректного и эффективного финансового управления учреждением необходимо применение объективных контрольных показателей, позволяющих учесть особенности действующей

щей системы финансирования учреждений и порядка формирования и представления финансовой информации.

Список источников

1. Федорова О. А., Давыдова Л. В., Скорлупина Ю. О. *Финансы бюджетных учреждений*. М.: Юрайт, 2022. 138 с.
2. Об утверждении порядка предоставления информации государственным (муниципальным) учреждением, ее размещения на официальном сайте в сети Интернет и ведения указанного сайта: Приказ Минфина России от 21.07.2011 № 86н (ред. от 17.12.2015). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117480/ (дата обращения: 26.05.2022).
3. Показатели, характеризующие эффективность управления государственным имуществом. URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/pokazateli-kharakterizuyushchie-effektivnost-upravleniya-gosudarstvennym-imushchestvom/> (дата обращения: 26.05.2022).
4. Павлова С. Проверка составления и исполнения плана финансово-хозяйственной деятельности // Ревизии и проверки финанс.-хоз. деятельности гос. (муницип.) учреждений. 2020. № 3. С. 1.
5. Кривошеев А. В. Концептуальные положения систематизации информации для анализа финансовой устойчивости вуза // *Междунар. бухгалтер. учет*. 2021. № 6. С. 1.
6. Титова Е. А. Учетная информация как обеспечение финансового контроллинга вуза // *Междунар. бухгалтер. учет*. 2021. № 6. С. 1.
7. Курамшина А. В., Никитина Н. Н. Экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности государственных органов и учреждений: возможности и нормативно-правовое обеспечение // *Инновации и инвестиции*. 2020. № 9. С. 183–187.
8. Колотыгина Л. Н. Сравнительный анализ информационных систем для автоматизации бухгалтерского учета бюджетных учреждений // *Науч.-практ. исслед*. 2019. № 7-2 (22). С. 29–34.
9. Каневский А. Б., Венецкий А. С., Сухачева Л. Е. Автоматизированная система управления финансово-хозяйственной деятельностью учреждений // *Бюджет. учет*. 2018. № 1 (157). С. 54–60.
10. Сметанко А. В., Герашенко Р. Ф. Государственный контроль и анализ финансовых результатов деятельности бюджетных учреждений здравоохранения // *Вектор экономики*. 2020. № 1 (43). С. 10.
11. Шаханова М. Т., Раджабова М. Г. Внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений // *Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информ. обеспечения устойчивого развития экономики*. 2018. № 5. С. 72–74.
12. Климошенко М. И., Парушина Н. В. Управление планированием и эффективностью деятельности в бюджетном учреждении в период кризиса // *Вестн. ОрелГИЭТ*. 2020. № 3 (53). С. 9–16.
13. Коренкова С. И., Скосырских И. Н. Оценка аналитических показателей бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений и коммерческих организаций // *Инновац. развитие экономики*. 2017. № 4 (40). С. 187–192.
14. Панина Е. Б., Титов К. А. Сравнительный анализ бухгалтерской отчетности коммерческих организаций и бюджетных учреждений как информационной базы для анализа ликвидности и платежеспособности // *Бенефициар*. 2020. № 62. С. 6–9.
15. Свиридова Н. В., Акимов А. А., Зайцева Л. С. Проблемы анализа финансовой устойчивости бюджетных и автономных учреждений // *Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и о-ве*. 2017. № 4 (24). С. 88–98.
16. Фролкин А. В. Понятие финансовой устойчивости в бюджетных и автономных учреждениях // *Вестн. Рос. экон. ун-та им. Г. В. Плеханова*. 2016. № 5 (89). С. 127–132.
17. Фролкин А. В. Разработка методов оценки финансового состояния бюджетных и автономных учреждений с учетом особенностей их финансовой деятельности // *Экон. анализ: теория и практика*. 2016. № 10 (457). С. 106–118.
18. Шубина Т. В., Фролкин А. В. Оценка финансового состояния бюджетных и автономных учреждений с использованием отчета о движении денежных средств // *Микроэкономика*. 2016. № 2. С. 60–65.
19. Скосырских И. Н. Аналитические возможности бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений как инструмент повышения прозрачности результатов их деятельности // *Упр. экон. системами*. 2019. № 12 (130). С. 75.
20. Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах: Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/d5887f037ec048b8f130ba0d80ed2e57d47a3d1e/ (дата обращения: 26.05.2022).
21. Федченко Е. А. Методология анализа и контроля эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2017. 49 с.
22. О предварительном рейтинге качества финансового менеджмента за 2021 год. Методика формирования рейтинга качества финансового менеджмента образовательных организаций высшего образования, подведомственных Министерству науки и высшего образования Российской Федерации: Письмо Минобрнауки России от 04.08.2022 № МН-18/2255. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=803814#hnosjaTSIQ4SbLNk> (дата обращения: 26.05.2022).
23. Об утверждении методических рекомендаций 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: Распоряжение Правительства РФ от 07.09.2010 № 1505-р. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_104504 (дата обращения: 26.05.2022).

24. Ендовицкий Д. А., Коротких В. В., Кривошеев А. В. Статистический анализ уровня финансовой устойчивости образовательных организаций высшего образования РФ // Высшее образование в России. 2021. № 10. С. 22–37.

25. Кривошеев А. В. Развитие теоретических и методических положений анализа финансовой устойчивости вузов // Современ. экономика: проблемы и решения. 2020. № 12 (132). С. 137–151.

References

1. Fedorova O. A., Davydova L. V., Skorlupina Iu. O. *Finansy biudzhetykh uchrezhdenii* [Finances of budgetary institutions]. Moscow, Iurait Publ., 2022. 138 p.

2. *Ob utverzhdenii poriadka predostavleniia informatsii gosudarstvennym (munitsipal'nyim) uchrezhdeniem, ee razmeshcheniia na ofitsial'nom saite v seti Internet i vedeniia ukazannogo saita: Prikaz Minfina Rossii ot 21.07.2011 № 86n (redaktsiia ot 17.12.2015)* [On approval of the procedure for providing information by a state (municipal) institution, its posting on the official website on the Internet and maintaining the specified website: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 86n dated 21.07.2011 (revision dated 17.12.2015)]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117480/ (accessed: 26.05.2022).

3. *Pokazateli, kharakterizuiushchie effektivnost' upravleniia gosudarstvennym imushchestvom* [Indicators characterizing the effectiveness of state property management]. Available at: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/pokazateli-kharakterizuyushchie-effektivnost-upravleniia-gosudarstvennym-imushchestvom/> (accessed: 26.05.2022).

4. Pavlova S. Proverka sostavleniia i ispolneniia plana finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti [Verification of the preparation and execution of the financial and economic activity plan]. *Revizii i proverki finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii*, 2020, no. 3, p. 1.

5. Krivosheev A. V. Kontseptual'nye polozheniia sistematizatsii informatsii dlia analiza finansovoi ustoichi-vosti vuza [Conceptual provisions of systematization of information for the analysis of financial stability of the uni-versity]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 6, p. 1.

6. Titova E. A. Uchetnaia informatsiia kak obespechenie finansovogo kontrollinga vuza [Accounting information as ensuring financial controlling of the university]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 2021, no. 6, p. 1.

7. Kuramshina A. V., Nikitina N. N. Ekonomicheskii analiz finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti gosudarstvennykh organov i uchrezhdenii: vozmozhnosti i normativno-pravovoe obespechenie [Economic analysis of financial and economic activities of state bodies and institutions: opportunities and regulatory support]. *Innovatsii i investitsii*, 2020, no. 9, pp. 183-187.

8. Kolotygina L. N. Sravnitel'nyi analiz informatsionnykh sistem dlia avtomatizatsii bukhgalterskogo ucheta biudzhetykh uchrezhdenii [Comparative analysis of information systems for automation of accounting of budgetary institutions]. *Nauchno-prakticheskie issledovaniia*, 2019, no. 7-2 (22), pp. 29-34.

9. Kanevskii A. B., Venetskii A. S., Sukhacheva L. E. Avtomatizirovannaia sistema upravleniia finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nost'iu uchrezhdenii [Automated management system of financial and economic activities of institutions]. *Biudzhetyi uchet*, 2018, no. 1 (157), pp. 54-60.

10. Smetanko A. V., Gerashchenko R. F. Gosudarstvennyi kontrol' i analiz finansovykh rezul'tatov deiatel'nosti biudzhetykh uchrezhdenii zdavookhraneniia [State control and

analysis of financial results of the activities of budgetary healthcare institutions]. *Vektor ekonomiki*, 2020, no. 1 (43), p. 10.

11. Shakhbanova M. T., Radzhabova M. G. Vnutrennii kontrol' finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti biudzhetykh uchrezhdenii [Internal control of financial and economic activities of budgetary institutions]. *Sovershenstvovanie ucheta, analiza i kontroliia kak mekhanizmov informatsionnogo obespecheniia ustoichivogo razvitiia ekonomiki*, 2018, no. 5, pp. 72-74.

12. Klimoshenko M. I., Parushina N. V. Upravlenie planirovaniem i effektivnost'iu deiatel'nosti v biudzhetnom uchrezhdenii v period krizisa [Management of planning and efficiency of activities in a budget institution during a crisis]. *Vestnik OrelGIET*, 2020, no. 3 (53), pp. 9-16.

13. Korenkova S. I., Skosyrskikh I. N. Otsenka analiticheskikh pokazatelei bukhgalterskoi otchetnosti biudzhetykh uchrezhdenii i kommercheskikh organizatsii [Evaluation of analytical indicators of accounting statements of budgetary institutions and commercial organizations]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2017, no. 4 (40), pp. 187-192.

14. Panina E. B., Titov K. A. Sravnitel'nyi analiz bukhgalterskoi otchetnosti kommercheskikh organizatsii i biudzhetykh uchrezhdenii kak informatsionnoi bazy dlia analiza likvidnosti i platezhesposobnosti [Comparative analysis of accounting statements of commercial organizations and budgetary institutions as an information base for the analysis of liquidity and solvency]. *Benefitsiar*, 2020, no. 62, pp. 6-9.

15. Sviridova N. V., Akimov A. A., Zaitseva L. S. Problemy analiza finansovoi ustoichivosti biudzhetykh i avtonomnykh uchrezhdenii [Problems of analysis of financial stability of budgetary and autonomous institutions]. *Modeli, sistemy, seti v ekonomike, tekhnike, prirode i obshchestve*, 2017, no. 4 (24), pp. 88-98.

16. Frolkin A. V. Poniatie finansovoi ustoichivosti v biudzhetykh i avtonomnykh uchrezhdeniiakh [The concept of financial stability in budgetary and autonomous institutions]. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova*, 2016, no. 5 (89), pp. 127-132.

17. Frolkin A. V. Razrabotka metodov otsenki finansovogo sostoianiia biudzhetykh i avtonomnykh uchrezhdenii s uchetom osobennostei ikh finansovoi deiatel'nosti [Development of methods for assessing the financial condition of budgetary and autonomous institutions, taking into account the specifics of their financial activities]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika*, 2016, no. 10 (457), pp. 106-118.

18. Shubina T. V., Frolkin A. V. Otsenka finansovogo sostoianiia biudzhetykh i avtonomnykh uchrezhdenii s ispol'zovaniem otcheta o dvizhenii denezhnykh sredstv [Assessment of the financial condition of budgetary and autonomous institutions using the cash flow statement]. *Mikroekonomika*, 2016, no. 2, pp. 60-65.

19. Skosyrskikh I. N. Analiticheskie vozmozhnosti bukhgalterskoi otchetnosti biudzhetykh uchrezhdenii kak instrument povysheniia prozrachnosti rezul'tatov ikh deiatel'nosti [Analytical capabilities of accounting statements of budgetary institutions as a tool to increase transparency

of their performance results]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami*, 2019, no. 12 (130), p. 75.

20. *Ob utverzhdenii Kontseptsii povysheniia effektivnosti biudzhetykh raskhodov v 2019–2024 godakh: Raspriazhenie Pravitel'stva RF ot 31.01.2019 № 117-r* [On the approval of the Concept of Improving the Efficiency of Budget Expenditures in 2019-2024: Decree of the Government of the Russian Federation dated 31.01.2019 No. 117-r]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/d5887f037ec048b8f130ba0d80ed2e57d47a3d1e/ (accessed: 26.05.2022).

21. Fedchenko E. A. *Metodologiya analiza i kontrolia effektivnosti ispol'zovaniia biudzhetykh sredstv gosudarstvennymi (munitsipal'nymi) uchrezhdeniyami: avtoreferat dis. ... d-ra ekon. nauk* [Methodology of analysis and control of the effectiveness of the use of budgetary funds by state (municipal) institutions: abstract. dis. ... Doctor of Economics]. Moscow, 2017. 49 p.

22. *O predvaritel'nom reitinge kachestva finansovogo menedzhmenta za 2021 god. Metodika formirovaniia reitinga kachestva finansovogo menedzhmenta obrazovatel'nykh organizatsii vysshego obrazovaniia, podvedomstvennykh Ministerstvu nauki i vysshego obrazovaniia Rossiiskoi Federatsii: Pis'mo Minobrnauki Rossii ot 04.08.2022 № MN-18/2255* [On the preliminary rating of the quality of financial management for 2021. Methodology for the formation of the financial management quality rating of educational institutions of higher education, submitted to the Ministry of Science and Higher Education of the Russian Federation: Letter of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation dated 04.08.2022 No. MN-18/2255]. Available at: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/>

online.cgi?req=doc&base=EXP&n=803814#hnosjaTSIQ4SbLNk (accessed: 26.05.2022).

23. *Ob utverzhdenii metodicheskikh rekomendatsii po opredeleniiu kriteriev izmeneniia tipa gosudarstvennykh uchrezhdenii sub"ektov Rossiiskoi Federatsii i munitsipal'nykh uchrezhdenii s uchetom sfery ikh deiatel'nosti i rekomendatsii po vneseniiu izmenenii v trudovye dogovory s rukovoditeliami biudzhetykh uchrezhdenii sub"ektov Rossiiskoi Federatsii i munitsipal'nykh biudzhetykh uchrezhdenii: Raspriazhenie Pravitel'stva RF ot 07.09.2010 № 1505-r* [On approval of methodological recommendations for determining criteria for changing the type of state institutions of the Subjects of the Russian Federation and municipal institutions, taking into account the scope of their activities and recommendations for Amending employment contracts with the heads of budgetary institutions of the Subjects of the Russian Federation and municipal budgetary institutions: Decree of the Government of the Russian Federation dated 07.09.2010 No. 1505-r]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_104504/ (accessed: 26.05.2022).

24. Endovitskii D. A., Korotkikh V. V., Krivosheev A. V. *Statisticheskii analiz urovnia finansovoi ustoychivosti obrazovatel'nykh organizatsii vysshego obrazovaniia RF* [Statistical analysis of the level of financial stability of educational institutions of higher education of the Russian Federation]. *Vyshee obrazovanie v Rossii*, 2021, no. 10, p. 22-37.

25. Krivosheev A. V. *Razvitie teoreticheskikh i metodicheskikh polozhenii analiza finansovoi ustoychivosti vuzov* [Development of theoretical and methodological provisions of the analysis of financial stability of universities]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniia*, 2020, no. 12 (132), pp. 137-151.

Статья поступила в редакцию 22.05.2023; одобрена после рецензирования 17.07.2023; принята к публикации 18.09.2023
The article was submitted 22.05.2023; approved after reviewing 17.07.2023; accepted for publication 18.09.2023

Информация об авторах / Information about the authors

Татьяна Викторовна Бубновская — кандидат экономических наук, доцент; доцент кафедры экономики и управления; Владивостокский государственный университет; Tatyana.Bubnovskaya@vvsu.ru

Полина Тимофеевна Гавриш — магистрант кафедры экономики и управления; Владивостокский государственный университет; polina_gavrish@inbox.ru

Tatyana V. Bubnovskaya — Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor; Assistant Professor of the Department of Economics and Management; Vladivostok State University; Tatyana.Bubnovskaya@vvsu.ru

Polina T. Gavrish — Master's Course Student of the Department of Economics and Management; Vladivostok State University; polina_gavrish@inbox.ru

