

УДК 334.012.33:657.1
ББК 65.9(2)261.3
Ф-53

Филиппова Лилия Веняминовна, ассистент кафедры аудита и налогообложения финансово-экономического факультета Санкт-Петербургского государственного торгово-экономического университета; тел.: 8(905)221-83-37, e-mail: liliya.filippova@mail.ru.

ОТЧЕТНОСТЬ КАК ИНДИКАТОР ЭФФЕКТИВНОСТИ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ (рецензирована)

Рассматриваются актуальные проблемы анализа бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений в условиях реформирования государственного сектора с целью определения показателей, объективно отражающих финансовую устойчивость учреждения и эффективность его деятельности. Преобразование форм бюджетной отчетности и методики группировки учетных данных позволили применять показатели классического финансового анализа и к бюджетным учреждениям.

Ключевые слова: бюджетные вузы, эффективность, анализ платежеспособности, финансовая устойчивость, ликвидность.

Philippova Lily Venyaminovna, assistant of the Department of Audit and Taxation of Financial and Economic Faculty of St. Petersburg State Trade and Economic University; tel.: 8 (905) 221-83-37, e-mail: liliya.filippova@mail.ru.

BOOK-KEEPING AS AN INDICATOR OF EFFECTIVENESS OF BUDGETARY INSTITUTIONS (Reviewed)

Actual problems of the analysis of financial statements of public institutions in terms of reforming the public sector in order to identify indicators, reflecting financial stability of the institution and its effectiveness have been considered. Transformation of the forms of budget reporting and methods of credentials allowed using indicators of classic financial analysis in budget institutions.

Keywords: budget universities, efficiency, solvency analysis, financial stability, liquidity.

Отчетность бюджетных учреждений прошла ряд этапов преобразований, что явилось результатом реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе экономики. Процесс модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе ориентирован на коммерциализацию деятельности бюджетных учреждений, что привело к развитию бюджетного учета в сторону сближения с бухгалтерским учетом в коммерческих организациях с целью формирования более достоверной и прозрачной отчетности.

В основе преобразований бюджетной сферы выделяют следующие ключевые элементы:

- более активная конкуренция с коммерческими организациями;
- применение методов управления, используемых в частных компаниях;
- поиск менее дорогостоящих способов оказания государственной услуги;
- исчисление объемов финансовых обязательств для снижения риска увеличения необеспеченности задолженности [1, с. 118];
- применение более явных и измеримых индикаторов деятельности.

Тем не менее, оценка эффективности деятельности бюджетного учреждения требует методологических подходов, отличных от традиционного определения эффективности хозяйствующего субъекта как отношения результата к затратам. В коммерческих

организациях выявление возможностей более эффективного функционирования хозяйствующего субъекта основано на финансовом анализе, который включает в себя: анализ платежеспособности предприятия; анализ финансовой устойчивости, которая оказывает прямое влияние и на платежеспособность и на дальнейшее стратегическое развитие; анализ эффективности деятельности предприятия.

Анализ платежеспособности предприятия включает в себя оценку относительных и абсолютных показателей [2, с. 10]. Анализ абсолютных показателей основан на группировке активов по степени ликвидности, а пассивов – по срокам поступления платежей по обязательствам.

В классическом финансовом анализе рассчитывают три коэффициента:

- текущей ликвидности;
- быстрой ликвидности;
- абсолютной ликвидности.

Применим основные показатели финансового анализа и к бюджетным учреждениям.

Коэффициент текущей ликвидности является обобщающим показателем платежеспособности бюджетного учреждения, в расчет которого включаются все финансовые активы и текущие краткосрочные обязательства:

$$K(1) = \frac{\text{ФА}}{\text{КО}}, \quad (1)$$

где ФА – финансовые активы; КО – краткосрочные обязательства.

Следует отметить, что показатель краткосрочные обязательства отсутствует в балансе государственного (муниципального) учреждения (форма 0503730). В связи с этим идентификацию обязательств необходимо проводить посредством выборки краткосрочных обязательств из раздела III «Обязательства» баланса, принимая как аксиому, что краткосрочные обязательства – это обязательства до одного года.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, насколько текущие долги учреждения покрываются его финансовыми активами.

Для расчета коэффициента быстрой ликвидности применяют более ликвидные активы: краткосрочная дебиторская задолженность и денежные средства.

Таким образом, расчет коэффициента производится по следующей формуле:

$$K(2) = \frac{\text{ДЗ} + \text{ДС}}{\text{КО}}, \quad (2)$$

где ДЗ – сумма краткосрочной дебиторской задолженности, показанной в активе баланса; ДС – денежные средства учреждения и их эквиваленты.

Коэффициент абсолютной ликвидности характеризует способность учреждения погашать текущие краткосрочные обязательства наиболее ликвидными оборотными активами в полном объеме в установленные сроки и рассчитывается по формуле:

$$K(3) = \frac{\text{ДС}}{\text{КО}}, \quad (3)$$

Приведенные показатели платежеспособности имеют свой норматив, но подобные ограничения не учитывают ни размеры организаций, ни их отраслевые особенности. В связи с этим и при оценке платежеспособности бюджетного учреждения необходимо учитывать факторы, влияющие на показатели финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Анализ финансовой устойчивости сводится к оценке рисков, связанных с финансированием деятельности учреждения из привлеченных источников. Независимость учреждения от внешних источников финансирования его текущей деятельности характеризуется следующими показателями:

- коэффициент концентрации собственного капитала;

- коэффициент финансовой устойчивости;
- коэффициент финансового левериджа.

Коэффициент концентрации собственного капитала показывает долю совокупных активов, которые покрываются за счет собственного капитала:

$$K(4) = \frac{СК}{ВБ} \times 100\%, \quad (4)$$

где СК – собственный капитал; ВБ – валюта баланса.

При анализе финансовой устойчивости бюджетного учреждения под собственным капиталом целесообразно понимать финансирование в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) и средства от приносящей доход деятельности.

Чем больше значение данного коэффициента, тем лучше будет считаться финансовое состояние учреждения.

При расчете коэффициента финансовой устойчивости находится удельный вес источников финансирования, которые учреждение может использовать в своей деятельности длительное время:

$$K(5) = \frac{СК+ДО}{ВБ} \times 100\%, \quad (5)$$

где ДО – долгосрочные обязательства.

Коэффициент финансового левериджа позволяет оценить соотношение заемного и собственного капитала:

$$K(6) = \frac{ЗК}{СК} \times 100\%, \quad (6)$$

где ЗК – заемный капитал (сумма долгосрочных и краткосрочных обязательств).

Данный коэффициент показывает, какая часть деятельности финансируется за счет собственных средств, а какая – за счет привлеченных. Финансовые риски возрастают, если данный коэффициент превышает значение, равное единице.

Завершающим этапом анализа финансовой отчетности является оценка и анализ эффективности деятельности бюджетного учреждения. Основным показателем, отражающим результативность деятельности коммерческой организации, является прибыль, которая является абсолютным показателем. Для финансового же анализа применяют относительные показатели – показатели рентабельности.

Представим в общем виде формулу для расчета рентабельности:

$$P = \frac{П}{X} \times 100\%, \quad (7)$$

где P – рентабельность; П – прибыль; X – фактор, рентабельность которого определяется (выручка, активы, инвестиции, собственный капитал).

Принято считать, что бюджетная сфера убыточна, так как финансируется за счет субсидии и является социально ориентированной, в частности это относится и к системе высшего образования. Но большинство бюджетных учреждений получают финансирование в виде субсидии на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг, а не на возмещение фактически произведенных затрат. Из этого следует, что субсидию на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг, так же как и средства от приносящей доход деятельности, можно рассматривать либо в качестве дохода от оказания учреждением услуг, либо в качестве собственного капитала, применяемого при определении финансовой устойчивости. Поэтому при грамотном финансовом менеджменте можно получать положительный финансовый результат.

Стоит отметить, что на финансовый результат бюджетных учреждений, в частности вузов, могут оказывать влияние факторы мезо- и макросреды: географическое

положение, плотность населения, социально-экономическое развитие региона, региональные налоговые льготы, региональные и национальные приоритеты.

Все ранее указанные показатели должны быть проанализированы в динамике и получить сравнительную оценку.

Несмотря на тенденцию коммерциализации бюджетного учета, логика формирования бюджетной отчетности не позволяет применять вышеуказанные коэффициенты без определенных преобразований бюджетной отчетности.

Исследуем структуру баланса государственного (муниципального) учреждения (форма 0503730). В балансе, как в активе, так и в пассиве, строки должны располагаться либо по возрастанию ликвидности, либо в порядке ее убывания [3, с. 18]. В действующей форме баланса указанная закономерность не прослеживается (табл. 1).

Ввиду особенностей финансирования бюджетных учреждений, учет их финансово-хозяйственной деятельности ведется в разрезе источников финансирования, что находит отражение и в бухгалтерской отчетности. В балансе отдельно представлены деятельность с целевыми средствами, деятельность по оказанию услуг (работ) и средства во временном распоряжении. Целевые средства, например, в высшие учебные заведения перечисляют на стипендиальное обеспечение обучающихся, на капитальный ремонт, на приобретение основных средств, стоимостью свыше трех тысяч рублей, и иные цели.

Неизрасходованный остаток средств на конец года подлежит возврату, если учреждение не обоснует потребность в неизрасходованных средствах на текущий финансовый период. Средства во временном распоряжении подлежат возврату при наступлении определенных условий или перечислению по назначению, например, получение обеспечения конкурсной заявки при проведении торгов, которое необходимо будет вернуть.

В связи с этим для финансового анализа интерес представляет только деятельность по оказанию услуг (работ), включающая в себя субсидию на финансовое обеспечение выполнения государственного задания и средства от приносящей доход деятельности.

Поскольку в бухгалтерском учете бюджетных учреждений отсутствуют активно-пассивные счета, и все счета взаиморасчетов разделены на активные или пассивные, в частности это счета: 020500000 «Расчеты по доходам», 020800000 «Расчеты с подотчетными лицами», 030200000 «Расчеты по принятым обязательствам», 030300000 «Расчеты по платежам в бюджеты», необходимо разделять сальдо данных счетов по принципу дебиторской и кредиторской задолженности [4, с. 125].

Таблица 1 - Соотношение ликвидности строк формы 0503730
«Баланс государственного (муниципального) учреждения»

| Наименование показателя | Изменение ликвидности |
|--|-----------------------|
| АКТИВ | |
| I. Нефинансовые активы | |
| Основные средства | |
| Нематериальные активы | - |
| Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг | + |
| II. Финансовые активы | |
| Денежные средства | + |
| Финансовые вложения | - |
| Расчеты | + |
| ПАССИВ | |
| III. Обязательства | |
| Расчеты с кредиторами | |
| Расчеты по налогам | + |

| | |
|--|---------------|
| Прочие расчеты (по заработной плате) | + |
| IV. Финансовый результат | |
| Финансовый результат хозяйствующего субъекта отчетного периода | - |
| Доходы будущих периодов | + |
| Расходы будущих периодов | Статья актива |

Видоизменим форму бухгалтерского баланса бюджетного учреждения для проведения финансового анализа с учетом вышеизложенных предложений (табл. 2).

Помимо вертикального анализа целесообразно оценивать эффективность деятельности бюджетных учреждений, применяя горизонтальный анализ в отношении доходов и расходов учреждения на основании отчетной формы 0503737. Данный анализ позволит выявить динамику поступлений по периодам в разрезе видов доходов, а также определить структурные сдвиги в расходах учреждения.

В научных исследованиях предлагаются различные методики финансового анализа для бюджетных учреждений по данным финансовой отчетности. А с введением принципа бюджетирования, ориентированного на результат, также отраслевые министерства внедряют на практике методы финансового анализа деятельности подведомственных учреждений.

Так в 2014 году Министерством образования и науки Российской Федерации впервые был проведен мониторинг финансовой устойчивости и качества финансового менеджмента вузов по данным бухгалтерской отчетности (формы 0503730, 0503737, 0503768, 0503769) и форм статистической отчетности за 2013 год, на основании которых определялись следующие показатели: коэффициент автономии; коэффициент обновления основных средств; коэффициент роста нефинансовых активов; показатель удельного веса нематериальных активов; коэффициент просроченной кредиторской задолженности; коэффициент нереальной к взысканию дебиторской задолженности; доля поступлений от приносящей доход деятельности за исключением поступлений от оказания услуг (работ), относящихся в соответствии с уставом, к основным видам деятельности, предоставление которых осуществляется на платной основе.

Министерством были установлены нормативные значения по всем показателям. Но, на наш взгляд, система нормативных показателей должна быть дифференцирована как по региональному признаку, так и по основным профилям подготовки бюджетных вузов.

Таблица 2 - Адаптация баланса государственного (муниципального) учреждения для целей финансового анализа

| Показатель | | Примечание |
|---------------------------------|--|---|
| Действующая редакция ф. 0503730 | Ф. 0503730 для целей финансового анализа | |
| АКТИВ | | |
| I. Нефинансовые активы | I. Внеоборотные активы | Строку «Расходы будущих периодов» переносим из раздела «Финансовый результат» пассива баланса |
| II. Финансовые активы | II. Оборотные активы | Все финансовые активы входят в оборотные активы |
| ПАССИВ | | |

| | | |
|--------------------------|--|--|
| III. Обязательства | IV. Долгосрочные обязательства. Краткосрочные обязательства | Целесообразно разделять кредиторскую задолженность на краткосрочную (менее одного года) и долгосрочную (свыше одного года). Из раздела «Финансовый результат» переносим строку «Доходы будущих периодов» в «Краткосрочные обязательства» |
| IV. Финансовый результат | III. Капитал | Добавляем в данный раздел строки «Резервный капитал» и «Добавочный капитал» (дооценка или уценка внеоборотных активов) |

Подводя итог вышесказанному, необходимо отметить, что современная организация бюджетного процесса, ориентированного на результат и коммерциализацию деятельности учреждений, требует адекватной методологии бухгалтерского учета и логики формирования отчетной информации для последующего анализа эффективности деятельности бюджетных учреждений, что в свою очередь ведет к необходимости создания объективных оценочных механизмов. Механизмы данного рода содержатся в практике применения аналитических показателей деятельности коммерческих организаций.

Литература:

1. Владыкин А.А., Чурсина Ю.А. Финансовый анализ как инструмент эффективного управления бизнес-процессами в хозяйствующих субъектах [Электронный ресурс] // Наукоедение. 2014. Вып. 2. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/41EVN214.pdf>
2. Львова Д.А. Роль бюджетного учета в преобразовании сектора государственного управления: итоги последней реформы // Финансы и бизнес. 2014. №1. С. 115-131.
3. Томшинская И.Н. Аналитические возможности отчетности бюджетного учреждения // Современные тенденции формирования стратегии инновационного развития бухгалтерского учета, анализа, аудита: сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 110-летию ФГБОУ ВПО СПбГАУ / под общ.ред. С.М. Бычковой. СПб.: СПбГАУ, 2014. С. 123-126.
4. Трофимова Л.Б. Формирование релевантной финансовой отчетности в условиях разработки проектов федеральных стандартов для государственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2013. №18(330). С. 15-25.

References:

1. Vladykin A.A., Chursina Y.A. Financial analysis as a tool for effective management of business processes in managing subjects [electronic resource] / Internet magazine «Science of science». 2014. Issue 2. – Access mode: <http://naukovedenie.ru/PDF/41EVN214.pdf>
2. Lvova D.A. The role of budgetary accounting in the transformation of the public administration sector: the results of the last reform // Finance and business. 2014. №1. P. 115-131.
3. Tomshinskaya I.N. Analytical reporting capabilities of budgetary institution // Modern trends of shaping the strategy of innovative development of accounting, analysis, audit: collected scientific works on materials of the international scientific-practical conference dedicated to the 110th anniversary of FSBEI HPE SPbSAU / Ed. by S.M. Bychkova. SPb.: SPbSAU, 2014. P. 123-126.
4. Trofimova L.B. Formation of the relevant financial statements in terms of development of federal standards for the public sector // Accounting in the budgetary and noncommercial organizations. 2013. №18(330). P. 15-25.