

УДК 336.61

Е. В. Галкина

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Среднерусский институт управления – филиал, Орел, e-mail: gev578@mail.ru

СТРУКТУРНО-ДИНАМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ В ОЦЕНКЕ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ УЧРЕЖДЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Ключевые слова: анализ, бюджет, государственный сектор экономики, планирование, учреждение, финансы.

В статье изложены методические подходы к организации и проведению финансового анализа выполнения планов. Субъектом планирования, которое рассматривается как основа для оценки, выступают хозяйствующие единицы, относящиеся к государственному сектору экономики (учреждения). Необходимость отдельного рассмотрения процедур построения анализа именно для бюджетной сферы экономической деятельности обусловлена спецификой операций учреждений и, соответственно, видом как плановых, так и отчетных данных. Целью работы выступила разработка пошагового процесса анализа выполнения финансовых планов учреждений. В качестве базового метода исследования использован структурно-динамический анализ. Основная задача при этом ставилась как получение комплексного общего представления о степени выполнения планов по отдельным отчетным статьям. В результате работы подготовлен комплекс типовых действий, макетов рабочих таблиц аналитика, отражающий последовательность анализа, а также типовые аналитические выводы. Предложенные материалы могут использоваться для разных учреждений и служить основой для интеграции анализа в систему планирования на микроэкономическом уровне государственного сектора. Базовая методика может быть на следующих этапах развития исследования дополнена путем разработки и расчета финансовых коэффициентов, адаптируемых к бюджетной области деятельности.

E. V. Galkina

Central Russian Institute of Management – a branch of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Orel, e-mail: gev578@mail.ru

STRUCTURAL AND DYNAMIC ANALYSIS IN THE ASSESSMENT OF FINANCIAL PLANNING OF PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Keywords: analysis, budget, public sector of the economy, planning, institution, finance.

The article describes methodological approaches to the organization and conduct of financial analysis of the implementation of plans. The subject of planning, which is considered as the basis for evaluation, are economic units belonging to the public sector of the economy (institutions). The need for a separate consideration of the procedures for constructing an analysis specifically for the budgetary sphere of economic activity is due to the specifics of the operations of institutions and, accordingly, the type of both planned and reporting data. The purpose of the work was to develop a step-by-step process for analyzing the implementation of financial plans of institutions. Structural-dynamic analysis was used as the basic research method. The main task at the same time was set as obtaining a comprehensive general idea of the degree of implementation of plans for individual reporting items. As a result of the work, a set of standard actions, mockups of the analyst's work tables, reflecting the sequence of analysis, as well as typical analytical conclusions, has been prepared. The proposed materials can be used for different institutions and serve as a basis for integrating analysis into the planning system at the microeconomic level of the public sector. The basic methodology can be supplemented at the next stages of research development by developing and calculating financial coefficients that are adaptable to the budget area of activity.

Введение

В последние годы на фоне реформирования бюджетной сферы и повышения самостоятельности организаций бюджетного сектора экономики все большее зна-

чение стало приобретать планирование работы учреждения. Изучение литературы по вопросам финансового учета и планирования показывает, что в основном публикации затрагивают проблемы отдельно

учета [1, 5, 9, 10], отдельно планирования и финансирования [2, 4, 7, 8], либо учета и анализа некоторых объектов в контексте традиционной бухгалтерской профессии [3, 6]. Это требует развития темы планирования и, в частности, отражения контроля выполнения плановых показателей.

Обобщением планов учреждения выступают финансовые показатели. При этом планирование должно сопровождаться последующим воплощением плановых мероприятий в жизнь. А это предполагает оценку выполнения планов. Такая оценка производится с помощью основного инструмента финансового анализа – структурно-динамического анализа. Подобные инструменты хорошо представлены для предприятий внебюджетного сектора экономики – как коммерческих, так и некоммерческих. Для учреждений же использование наглядного и удобного инструментария финансового структурно-динамического анализа требует разработки не только последовательности формализованных аналитических действий, но и макетов рабочих документов – таблиц и рисунков.

Разработке такого формализованного пакета и посвящена данная статья. Основной предпосылкой для формирования практико-ориентированной методики является комбинирование нормативно-законодательных требований к отчетной финансовой информации с учетом специфики бюджетного сектора и общепринятых расчетных операций структурно-динамического анализа. Планово-финансовый отдел учреждения совместно с бухгалтерией может проводить анализ и планирование деятельности учреждения, в том числе структурно-динамический план-фактный анализ учреждения.

Материалы и методы исследования

Основой структурно-динамического анализа является сопоставление значений отдельных статей между собой (структурный анализ) и сравнение одноименных статей за разные периоды (динамический анализ). Аналогичным образом может проводиться и план-фактный анализ.

Общий экономический анализ принято проводить на основе сравнения данных за несколько отчетных периодов. Общепринятым является осуществление сопоставлений не менее чем за три отчетных периода (года). Основным источником информации являются бухгалтерские балансы учреждения и другие формы бухгалтерской (бюджетной) отчетности. Соответственно, в целях сопоставлений плановых и фактических значений могут использоваться финансовые отчеты и финансовые планы за три года. При необходимости, для внутреннего анализа, отчетные периоды могут укрупняться или разукрупняться. Для целей оптимизации размера публикации ниже приводятся макеты и соответствующие расчеты на модели одного года (остатки на конец года). При практическом использовании таблицы дополняются соответствующими колонками и строками за ряд лет. Цифры далее приведены в целях демонстрации методики.

Результаты исследования и их обсуждение

На формальном этапе анализа проводится цепное сопоставление показателей по годам.

Анализ нефинансовых активов учреждения

Макет таблицы анализа имущественного положения по нефинансовым активам представлен в таблице 1.

Таблица 1

Показатели имущественного положения учреждения (нефинансовые активы)

Показатели	Отчетный год, план на конец года	Отчетный год, факт на конец года		
		сумма	абсолютное отклонение от плана	темп роста к плану, %
Итого активов, тыс.руб.	359583	371303	11720	103,26
I. Нефинансовые активы,				
- сумма, тыс.руб.	275466	265792	-9674	96,49
- уровень, %	76,61	71,58	-5,02	93,44
Основные средства,				
- сумма, тыс.руб.	377347	378416	1069	100,28
- уровень, %	104,94	101,92	-3,02	97,12

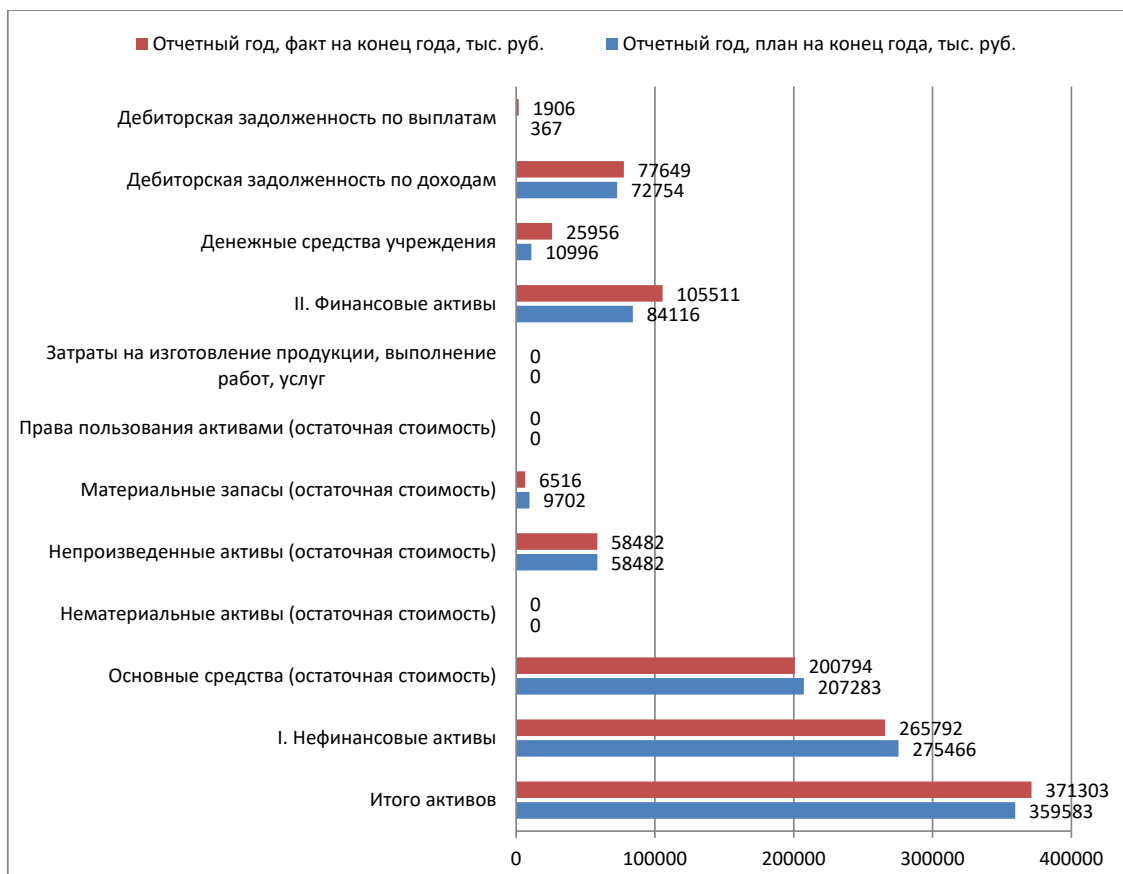
Окончание табл.

Показатели	Отчетный год, план на конец года	Отчетный год, факт на конец года		
		сумма	абсолютное отклонение от плана	темп роста к плану, %
Уменьшение стоимости основных средств,				
- сумма, тыс.руб.	170064	177622	7558	104,44
- уровень, %	47,29	47,84	0,54	101,15
Основные средства (остаточная стоимость),				
- сумма, тыс.руб.	207283	200794	-6489	96,87
- уровень, %	57,65	54,08	-3,57	93,81
Нематериальные активы,				
- сумма, тыс.руб.	10	10	0	100,00
- уровень, %	0,00	0,00	0	-
Уменьшение стоимости нематериальных активов,				
- сумма, тыс.руб.	10	10	0	100,00
- уровень, %	0,00	0,00	0	-
Нематериальные активы (остаточная стоимость),				
- сумма, тыс.руб.	0	0	0	-
- уровень, %	0,00	0,00	0	-
Непроизведенные активы (остаточная стоимость),				
- сумма, тыс.руб.	58482	58482	0	100,00
- уровень, %	16,26	15,75	-0,51	96,84
Материальные запасы (остаточная стоимость),				
- сумма, тыс.руб.	9702	6516	-3186	67,16
- уровень, %	2,70	1,75	-0,94	65,04
Права пользования активами (остаточная стоимость),				
- сумма, тыс.руб.	0	0	0	-
- уровень, %	0,00	0,00	0,00	-
Затраты на изготовление продукции, выполнение работ, услуг,				
- сумма, тыс.руб.	0	0	0	-
- уровень, %	0,00	0,00	0,00	-

Таблица 2

Показатели имущественного положения учреждения (финансовые активы)

Показатели	Отчетный год, план на конец года	Отчетный год, факт на конец года		
		сумма	абсолютное отклонение от плана	темп роста к плану, %
Итого активов, тыс.руб.	359583	371303	11720	103,26
II. Финансовые активы				
- сумма, тыс.руб.	84116	105511	21395	125,44
- уровень, %	23,39	28,42	5,02	121,48
Денежные средства учреждения,				
- сумма, тыс.руб.	10996	25956	14960	236,05
- уровень, %	3,06	6,99	3,93	228,60
Дебиторская задолженность по доходам,				
- сумма, тыс.руб.	72754	77649	4895	106,73
- уровень, %	20,23	20,91	0,68	103,36
Дебиторская задолженность по выплатам,				
- сумма, тыс.руб.	367	1906	1539	519,35
- уровень, %	0,10	0,51	0,41	502,95



Гистограмма структуры и динамики активов учреждения

Таблица составлена на основании базовой структуры бухгалтерского баланса, что позволяет проводить сопоставления фактических данных с плановыми при условии, что планирование производится по статьям не крупнее, чем раскрываемые в бухгалтерской отчетности. Уровни показателей определены как доли соответствующих статей активов к итоговой величине активов (валюте баланса).

Амортизация (уменьшение стоимости основных средств, нематериальных активов) вычитается из учетной стоимости соответственно основных средств и нематериальных активов, то есть уменьшает валюту баланса.

Анализ финансовых активов учреждения

Макет таблицы анализа имущественного положения учреждения по финансовым активам представлен в таблице 2.

Таблицы позволяют формировать графическую информацию в разных разрезах, интересующих исследователя, с использованием табличных редакторов. Например,

наглядно представляющая информацию гистограмма структуры и динамики активов учреждения приведена на рисунке.

Графическое представление позволяет визуализировать большой объем данных и упростить их оценку. Так, в модельном примере видно, что за анализируемый период наблюдалось уменьшение остаточной стоимости основных средств, материальных запасов относительно плана. Стоимость нематериальных активов и непроизведенных активов соответствовала плану. Права пользования активами и затраты на изготовление продукции, выполнение работ, услуг не планировались и фактически отсутствовали. При этом наблюдалось превышение фактических остатков над плановыми по финансовым активам: денежным средствам учреждения, дебиторской задолженности по доходам, дебиторской задолженности по выплатам.

Аналогичным способом могут быть графически представлены и оценены уровни статей финансовых объектов. В целом,

структура и динамика объектов финансового учета учреждения должна быть типична для вида деятельности, которое осуществляет учреждение. Если есть отклонения, то это служит основанием для поиска причин таких отклонений и оценки их допустимости, желательности, соответствия целям и политике учреждения.

Анализ обязательств учреждения

Бухгалтерский баланс учреждения позволяет провести анализ финансового положения данного учреждения на основе рассмотрения его пассивов.

Макет таблицы анализа финансового положения учреждения по пассивам представлен в таблице 3. Данная таблица составлена на основе структуры бухгалтерского баланса. Уровни показателей определены как доли соответствующих статей пассивов к итоговой величине пассивов (валюте баланса).

Модельный пример показывает, что превышение фактических значений над плановыми произошло по статьям «Кредиторская задолженность по выплатам», «Кредиторская задолженность по доходам», «Доходы будущих периодов».

Таблица 3

Показатели финансового положения (пассивов) учреждения

Показатели	Отчетный год, план на конец года	Отчетный год, факт на конец года		
		сумма	абсолютное отклонение от плана	темпа роста к плану, %
Итого пассивов, тыс.руб.	359583	371303	11720	103,26
III. Обязательства,				
- сумма, тыс.руб.	457736	463215	5479	101,20
- уровень, %	127,30	124,75	-2,54	98,00
Кредиторская задолженность по выплатам,				
- сумма, тыс.руб.	74	101	27	136,49
- уровень, %	0,02	0,03	0,01	132,18
Расчеты по платежам в бюджеты,				
- сумма, тыс.руб.	3123	183	-2940	5,86
- уровень, %	0,87	0,05	-0,82	5,67
Иные расчеты,				
- сумма, тыс.руб.	255	185	-70	72,55
- уровень, %	0,07	0,05	-0,02	70,26
Кредиторская задолженность по доходам,				
- сумма, тыс.руб.	3588	4908	1320	136,79
- уровень, %	1,00	1,32	0,32	132,47
Расчеты с учредителем,				
- сумма, тыс.руб.	448398	377243	-71155	84,13
- уровень, %	124,70	101,60	-23,10	81,48
Доходы будущих периодов,				
- сумма, тыс.руб.	0	79095	79095	-
- уровень, %	0,00	21,30	21,30	-
Резервы предстоящих расходов,				
- сумма, тыс.руб.	2297	1501	-796	65,35
- уровень, %	0,64	0,40	-0,23	63,28
IV. Финансовый результат,				
- сумма, тыс.руб.	-98153	-91912	6241	93,64
- уровень, %	-27,30	-24,75	2,54	90,69

Превышение плановых значений над фактическими было по статьям «Расчеты по платежам в бюджеты», «Иные расчеты», «Расчеты с учредителем», «Резервы предстоящих расходов». В примере фактическая величина убытка была меньше планируемой, однако финансовое положение учреждения неудовлетворительное в силу большой величины накопленного совокупного убытка.

Анализ финансовых результатов учреждения

Общий экономический анализ финансового результата проводится так, как это принято для интервальных показателей, то есть сравнением накопленных значений доходов, расходов, прибыли (убытка) за соответствующий период (обычно год). Базовыми источниками информации являются отчеты

о финансовых результатах деятельности учреждения и планы финансовой деятельности учреждения.

Макет таблицы анализа финансовых результатов за год представлен в таблице 4.

В модельном расчете доходы и расходы превышали плановые. Однако положительное отклонение по доходам было больше, чем по расходам, поэтому фактический финансовый результат также превысил план. Таким образом, в целом финансовые показатели результатов работы учреждения за анализируемый период изменялись положительно относительно планов.

Анализ по доходам и расходам за ряд лет проиллюстрирует тенденции средние и долгосрочные изменений финансовых результатов и прочих финансовых показателей учреждения.

Таблица 4

Показатели финансовых результатов деятельности учреждения

Показатели	Отчетный год, план	Отчетный год, факт		
		сумма	абсолютное отклонение от плана	темп роста к плану, %
Доходы, тыс.руб.	146550	303227	156677	206,91
Расходы,				
- сумма, тыс.руб.	139816	161262	21446	115,34
- уровень, %	95,40	53,18	-42,22	55,74
Операционный результат до налогообложения,				
- сумма, тыс.руб.	6734	141965	135231	2108,18
- уровень, %	4,60	46,82	42,22	1018,89
Налог на прибыль,				
- сумма, тыс.руб.	493	0	-493	0,00
- уровень, %	0,34	0,00	-0,34	0,00
Чистый операционный результат,				
- сумма, тыс.руб.	6241	141965	135724	2274,72
- уровень, %	4,26	46,82	42,56	1099,37
Операции с нефинансовыми активами,				
- сумма, тыс.руб.	-9675	3383	13058	-34,97
- уровень, %	-6,60	1,12	7,72	-16,90
Операции с финансовыми активами,				
- сумма, тыс.руб.	92688	294588	201900	317,83
- уровень, %	63,25	97,15	33,90	153,61
Операции с обязательствами,				
- сумма, тыс.руб.	76773	156006	79233	203,20
- уровень, %	52,39	51,45	-0,94	98,21
Операции с финансовыми активами и обязательствами,				
- сумма, тыс.руб.	15915	138582	122667	870,76
- уровень, %	10,86	45,70	34,84	420,84

Заключение

На основе базовых показателей по видам активов и пассивов учреждения в качестве направления развития методик анализа могут создаваться смешанные показатели. Они включают данные разных активов и пассивов, например, показатели рентабельности работы учреждения, оборачиваемости активов и пассивов учреждения и так далее (по аналогии с анализом в хозяйствующих субъектах внебюджетного сектора экономики). Для расчета показателей в сопоставимых ценах при проведении сравнений за несколько лет могут использоваться индексы потребительских цен на товары и услуги за отчетный год.

Выявленные отклонения фактических значений от планов подлежат углубленному исследованию. При этом привлекается нефинансовая информация, устанавливаются качественные характеристики причин отклонений, а затем определяется их положительное или отрицательное влияние, в том числе на перспективы развития учреждения. С учетом качественных проявлений составляются финансовые планы на следующий период, и цикл план-фактного анализа повторяется. В целом, полученные выводы и рекомендации могут использоваться разными бюджетными учреждениями.

Библиографический список

1. Алейникова М.Ю. Учет операций по санкционированию расходов в бюджетном учреждении // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2018. № 1-2. С. 68-73.
2. Бахтина И.В., Шорноева Ц.Д. Планирование и финансирование в бюджетном учреждении здравоохранения (Республика Бурятия ГБУЗ «Окинская ЦРБ») // Аллея науки. 2018. Т. 2. № 2 (18). С. 27-35.
3. Витютина Т.А., Оськина Н.В. Особенности ведения учета, анализ и совершенствование расчетов с дебиторами и кредиторами в автономном учреждении // Калужский экономический вестник. 2018. № 4. С. 13-19.
4. Воропинова О.А., Алексеева Н.В. Анализ особенностей финансового планирования в казенном учреждении здравоохранения // Правовестник. 2019. № 3 (14). С. 71-74.
5. Глушенко А.В., Малий Н.А. Учет основных средств в бюджетном учреждении // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 15 (519). С. 14-21.
6. Зинурова Г.Х., Сафаргалиев Э.Р. Комплексный анализ финансовых потоков в региональном лечебном учреждении здравоохранения республики Татарстан // Наука Красноярья. 2020. Т. 9. № 4. С. 103-118.
7. Костина А.Н. Индикативное планирование в автономном учреждении среднего профессионального образования // Вестник современных исследований. 2019. № 1.15 (28). С. 104-107.
8. Устюжина О.Н., Хадиуллина Н.Р. Качественный анализ системы планирования в учреждении дополнительного образования // NovaUm.Ru. 2020. № 27. С. 139-141.
9. Karshalova A.D., Markhayeva B., Aitkazina M.A., Mukushev A. Improvement of management accounting in the context of uncertainty and risks in the food retailing sector in the Republic of Kazakhstan. Journal of Applied Economic Sciences. 2018. Volume 12. Issue 8. P. 2275-2282.
10. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. Improving the Russian regulatory basis for international financial reporting standards – Based qualitative characteristics of financial information. Journal of Applied Economic Sciences. 20185. Volume 12. Issue 8. P. 2325-2338.