

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

А. Г. Максимов, Н. В. Максимова, Л. Е. Марширова

*Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»  
(г. Нижний Новгород)*

Поступила в редакцию 15 октября 2014 г.

**Аннотация:** рассмотрены основные этапы проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений. На примере анализа укрупненного отчета об исполнении Плана финансово-хозяйственной деятельности рассмотрены выводы и предложения по улучшению деятельности и достижению запланированных показателей. Даны предложения об изменении структуры основных отчетных форм автономного учреждения.

**Ключевые слова:** автономные учреждения, План финансово-хозяйственной деятельности, отчетность, анализ деятельности, структура и динамика доходов и расходов, активов и пассивов.

**Abstract:** describes the main steps of the analysis of financial-economic activity of autonomous institutions. On the example of consolidated report on execution of the Plan of financial-economic activity the conclusions and suggestions for improving the activity and achievement of the planned indicators are considered. Proposals to change the basic structure of the reporting forms of an autonomous institutions are formulated.

**Key words:** autonomous institutions, the Plan of financial-economic activity, reporting, analysis of the structure and the dynamics of income and expenses, assets and liabilities.

Данная статья продолжает тему, рассмотренную авторами в [1, 2] – особенности функционирования и анализа финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений после реформы деятельности этих учреждений, проведенной в 2010–2011 гг. в соответствии с Законом Российской Федерации № 83-ФЗ [3].

На протяжении последних трех лет на территории Российской Федерации осуществляют свою деятельность тысячи автономных учреждений, созданных Российской Федерацией, субъектами РФ, муниципальными образованиями «для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами (в том числе при проведении мероприятий по работе с детьми и молодежью в указанных сферах)» [4].

Автономные учреждения выполняют в указанных выше сферах государственное (муниципаль-

ное) задание. Под его выполнение публично-правовое образование (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования), которое является учредителем данного автономного учреждения, выдает им субсидии. Однако сам смысл создания автономного учреждения подразумевает наличие и других источников финансирования его деятельности. В первую очередь, это могут быть средства, полученные от предпринимательской деятельности, от спонсоров, гранты и др. Данными средствами автономное учреждение распоряжается самостоятельно и в соответствии с Планом финансово-хозяйственной деятельности может использовать их для улучшения материально-технической базы, ведения научно-исследовательской работы, привлечения внешних специалистов, повышения заработной платы персонала и т.д. Естественно, что каждое автономное учреждение заинтересовано в расширении по мере возможности предпринимательской деятельности и увеличении доходов, полученных от нее. Перед руководством автономного учреждения стоят примерно такие же задачи, как и перед руководителями коммерческих организаций – предложение конкурентно-способных услуг<sup>1</sup>, расширение их перечня, продвижение

<sup>1</sup> Следует отметить, что автономные учреждения в основном не производят товары, а оказывают услуги, выполняют работы.

на рынок и т.д. При этом не следует забывать, что у автономных учреждений деятельность по достижению целей, ради которых оно создано, считается основной. Помимо этой основной деятельности автономное учреждение, по своему усмотрению, может оказывать услуги, выполнять работы для граждан и юридических лиц за плату, но они (услуги, работы) должны соответствовать основной деятельности автономного учреждения. Следовательно, перечень услуг и работ у каждого автономного учреждения ограничен и должен быть указан в его учредительных документах (уставе). Например, перечень видов деятельности, приносящей доход, для автономного учреждения высшего профессионального образования может включать следующие направления:

- платное обучение (обучение с возмещением затрат):

- подготовка бакалавров и магистров на платной основе, сверх государственного задания;

- прочее дополнительное и бизнес-образование, например курсы переподготовки и повышения квалификации специалистов, курсы языковой подготовки, бизнес-тренинги и т.д.;

- платные курсы (для школьников) по углубленному изучению отдельных предметов, подготовке к сдаче Единого государственного экзамена;

- и т.д.;

- сдача помещений в аренду;

- платные услуги издательского центра;

- выполнение научно-исследовательских работ по грантам и хозяйственным договорам в интересах других организаций;

- оказание консалтинговых услуг;

- прочие платные услуги, например хозяйственное обслуживание отдельных мероприятий – конференций, семинаров и т.д.

Для успешного функционирования и выявления внутрихозяйственных возможностей и резервов автономному учреждению необходимо производить анализ своей финансово-хозяйственной деятельности.

Устойчивое функционирование любого хозяйствующего субъекта невозможно без осуществления процесса управления (в том числе и финансово-хозяйственной деятельностью). В самом процессе управления можно выделить четыре последовательных этапа: *планирование, учет, анализ, регулирование*. Одним из результатов первого этапа (*планирование*) может являться разработанный План финансово-хозяйственной дея-

тельности<sup>2</sup>. Этот План составляется, как правило, перед началом финансового года и содержит плановые показатели по всем видам деятельности автономного учреждения. Хозяйственные операции, совершаемые учреждением, отражаются в бухгалтерском учете (*учет*). Данные бухгалтерского учета обеспечивают процесс управления учреждением необходимой информацией. Для принятия эффективных управленческих решений по развитию деятельности и разработки плана финансово-хозяйственной деятельности на следующий отчетный период необходимо провести анализ фактической информации – выполнить сравнение плановых и фактических показателей, определить расхождения и выявить причины (*анализ*). Основными пользователями полученных результатов будут руководитель автономного учреждения и работники подразделений, отвечающие за подготовку плановой информации.

В предшествующем исследовании [2] были обоснованы укрупненные задачи анализа финансово-хозяйственной деятельности (далее – ФХД) автономного учреждения. Они основывались на исследовании состояния объектов анализа. Выделение этих объектов соответствует разбивке плана счетов бухгалтерского учета на разделы и представляет собой группировку объектов по экономическому назначению – нефинансовые активы, финансовые активы, обязательства, финансовые результаты.

Анализ ФХД должен обеспечивать:

- объективную **оценку** финансового состояния учреждения. Для этого отслеживаются величина отклонений фактических показателей объектов анализа от базисных, исследуется динамика этой величины (за несколько предыдущих периодов), изучается структура этих отклонений в привязке к структуре объектов;

- **диагностику** – изучение причин и размеров влияния отдельных факторов на отклонения в финансовых показателях автономного учреждения;

- возможность **прогнозирования** финансового состояния учреждения [6].

Аналитические задачи экономического анализа характеризуются его объектами и целями. Аналогично [6], «соединив» группы объектов анализа и обозначенных выше целей в одну таблицу, мож-

<sup>2</sup> Основные требования к структуре, содержанию и порядку утверждения Плана определяются приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июля 2010 г. № 81н [5].

Идентификаторы укрупненных задач анализа автономного учреждения

Объект анализа	Цель анализа:		
	1. Оценка	2. Диагностика	3. Прогнозирование
100 00 Нефинансовые активы	100 00 1	100 00 2	1000 0 3
200 00 Финансовые активы	200 00 1	200 00 2	200 00 3
300 00 Обязательства	300 00 1	300 00 2	300 00 3
400 00 Финансовые результаты	400 00 1	400 00 2	400 00 3

но получить наглядное представление укрупненных задач, сформированных строками табл. 1. Совершенно естественным образом выглядит присвоение каждой задаче идентификатора на основании номера бухгалтерского счета и номера столбца, соответствующему цели [2].

Разбивая приведенные в табл. 1 объекты анализа на их составляющие, можно получить более детализированные задачи (автоматически присваивая им идентификаторы аналогичным образом в соответствии с номером бухгалтерского счета). Соответствующий детализированный перечень задач для объекта «Финансовые активы» автономного учреждения представлен в табл. 2.

Первый разряд в идентификаторе задач характеризует номер группы объектов анализа, второй и третий – элементы группы объектов анализа, четвертый и пятый разряды – код, характеризующий вид элемента. Таким образом, первые три знака идентификатора будут совпадать с номером синтетического счета, на котором учитывается данный объект. Например, «201» – денежные сред-

ства учреждения. Четвертый и пятый знаки в идентификаторе показывают вид. Например, идентификатор объекта анализа «201 21» определяет группу «Денежные средства учреждения на счетах в кредитной организации». Шестой разряд отражает цель анализа. Таким образом, например, задача с идентификатором «201 21 1» означает «оценку денежных средств учреждения на счетах в кредитных организациях».

Совокупность информации, необходимой для проведения экономического анализа, составляет его **информационную базу**. В зависимости от источников информация подразделяется на внутреннюю и внешнюю. К внутренней информации анализируемого учреждения можно отнести планово-договорную и расценочную информацию, учетную и отчетную информацию. К внешней – показатели, характеризующие внешнюю по отношению к учреждению среду – макроэкономические (состояние и динамика безработицы, инфляции, финансового рынка и др.), региональные и отраслевые особенности и т.д.

Разукрупненные задачи анализа финансовых активов автономного учреждения

Объект анализа	Цель анализа		
	1. Оценка	2. Диагностика	3. Прогнозирование
200 00 Финансовые активы	200 00 1	200 00 2	200 00 3
201 00 Денежные средства учреждения	201 00 1	201 00 2	201 00 3
...	...	...	...
201 21 Денежные средства на счетах в кредитных организациях	201 21 1	201 21 2	201 00 3
...	...	...	...
204 00 Финансовые вложения	204 00 1	204 00 2	204 00 3
205 00 Расчеты по доходам	205 00 1	205 00 2	205 00 3
206 00 Расчеты по выданным авансам	206 00 1	206 00 2	206 00 3
207 00 Расчеты по кредитам и займам	207 00 1	207 00 2	207 00 3
208 00 Расчеты с подотчетными лицами	208 00 1	208 00 2	208 00 3
209 00 Расчеты по ущербу имущества	209 00 1	209 00 2	209 00 3
210 00 Расчеты с прочими дебиторами	210 00 1	210 00 2	210 00 3
215 00 Вложения в финансовые активы	215 00 1	215 00 2	215 00 3

При анализе внутренней информации основное внимание обычно уделяется отчетной информации. Отчетная информация состоит из стандартных форм отчетности и внутренних отчетных форм, разработанных автономным учреждением по требованию учредителя и/или форм, направленных на поддержку принятия управленческих решений. Стандартные формы отчетности для автономных учреждений утверждены Приказом Минфина РФ № 33н от 25 марта 2011 г. [7]. С точки зрения анализа наибольший интерес представляют следующие:

- Баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730);
- Отчет об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности (ф. 0503737);
- Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721);
- Пояснительная записка к Балансу учреждения (ф. 0503760).

Следует напомнить, что в соответствии с п. 13 ст. 2 Федерального закона «Об автономных учреждениях», План финансово-хозяйственной деятельности, годовая бухгалтерская отчетность, Отчет о результатах деятельности являются открытой информацией, и автономное учреждение должно обеспечить всем заинтересованным лицам доступность этих сведений [4].

Необходимо отметить, что анализ невозможен без выявления таких аспектов, как взаимосвязь и динамика показателей. Как было указано ранее, с помощью **оценки** можно проследить изменение

анализируемых показателей за период и выявить динамику отклонений. Проще всего реализовать это через построение таблиц, содержащих систему аналитических показателей. Для анализа необходимо:

- установить критерии оценки, например, совокупность показателей финансового состояния, или разработать универсальный показатель оценки системы в целом;
- выбрать базу для сравнения изучаемых показателей ФХД. Поскольку размеры организаций, условия хозяйствования, сферы деятельности у автономных учреждений могут существенно различаться, чаще всего в качестве базовых выбирают показатели своего учреждения за аналогичные отчетные периоды или плановые показатели.

В табл. 3 представлены основные типы показателей оценки, которые обычно используют при анализе.

Рассмотрим на примере, какие выводы можно сделать, сформировав некоторые из приведенных выше показателей для Отчета об исполнении учреждением плана его финансово-хозяйственной деятельности. Данный отчет содержит информацию о показателях исполнения учреждением в отчетном периоде Плана финансово-хозяйственной деятельности на текущий финансовый год. Отчет заполняется по состоянию на 1 апреля, 1 июля, 1 октября, 1 января года, следующего за отчетным. Показатели формируются нарастающим итогом в разрезе видов финансового обеспечения: собственные доходы учреждения, субсидии на выполнение

Т а б л и ц а 3

Типы показателей оценки

№ п/п	Название	Формула для расчета	Используемые обозначения	Методы анализа, в которых применяются
1	Абсолютное отклонение (абсолютное изменение)	$\Delta P = P_2 - P_1$	$P_2$ – значение анализируемого показателя; $P_1$ – базисное значение этого показателя (значение показателя в предшествующем периоде)	Горизонтальный анализ
2	Относительное отклонение (относительное изменение, темп прироста)	$\delta P = (P_2 - P_1) / P_1 \times 100 \%$	Аналогично	Горизонтальный анализ
3	Темпы роста	$T_{\text{Роста}} = (P_2 / P_1) \times 100 \%$	Аналогично	Горизонтальный анализ
4	Удельный вес $j$ -го показателя в сумме из $N$ показателей	$\text{Уд\_Вес} = P_j / (P_1 + P_2 + \dots + P_j + \dots + P_N) \times 100 \%$	$P_1, P_2, \dots, P_j, \dots, P_N$ – значения 1-го, 2-го, ..., $j$ -го, ..., $N$ -го показателей соответственно	Вертикальный анализ

государственного (муниципального) задания, субсидии на иные цели, бюджетные инвестиции и т.д. В отчете три раздела:

- доходы учреждения;
- расходы учреждения;
- источники финансирования дефицита средств учреждения.

Для анализа деятельности учреждения данный Отчет предоставляет полную информацию в разрезе аналитических кодов вида доходов и расходов, но именно это дробление делает анализ его показателей довольно трудоемким и представляет интерес скорее для сотрудников Плановой и Финансовой служб учреждения, хотя и руководителю автономного учреждения необходимо знать источники и размеры поступления доходов по видам, а также направления и размеры расходования средств. Особое внимание должно уделяться статьям с показателями в столбце «Неисполнено плановых назначений» – тип показателя – 1 из табл. 3.

Многие учреждения разрабатывают собственные внутренние формы отчетов об исполнении финансового плана. Как правило, в него включаются столбцы «Запланировано», «Исполнено», «Отклонения исполнения от плана». В качестве строк можно использовать группировку по разрезам видов деятельности, внутри них выделять группы доходов и расходов, разбивая их по статьям доходов и расходов, по структурным подразделениям и т.д. Такие формы отчета о выполнении финансового плана будут полезны не только руководителю автономного учреждения – для отслеживания убыточных направлений, требующих перестройки работы или привлечения дополнительных источников финансирования, но и членам создаваемого в соответствии с законодательством наблюдательного совета – для понимания общей картины состояния дел в учреждении. В качестве еще одного аргумента в пользу более подробной внутренней формы отчета об исполнении плана финансово-хозяйственной деятельности следует напомнить, что средства выделяемых автономному учреждению субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания тратятся по усмотрению руководителя учреждения таким образом, который он считает наиболее подходящим и наилучшим для выполнения задания. Данная отчетная форма может служить информационным обеспечением для принятия решения о видах и объемах расходования средств, полученных в виде субсидий.

Изучив несколько сайтов автономных учреждений, оказывающих услуги по получению высше-

го профессионального образования, мы обратили внимание на то, что довольно часто встречается укрупненный отчет об исполнении автономным учреждением утвержденного финансового плана. Использование такой («сокращенной») формы для первичного анализа руководителем учреждения, на наш взгляд, даже предпочтительнее по двум причинам. Первая – это позволяет быстро оценить картину «в целом», вторая – в силу специфики информации не всегда руководитель имеет необходимые знания и навыки для чтения стандартных форм отчетов. В табл. 4 представлен отчет такого типа об исполнении финансового плана (приведены условные значения показателей), к которому дополнительно рассчитаны три вида показателей:

- *удельный вес* некоторых показателей в общем итоге (столбцы № 6, 11);
- *абсолютное отклонение* фактических показателей от плановых (в рублях – столбцы № 12–15);
- *относительное отклонение* фактических показателей от плановых (в процентах – столбцы № 16–19).

Посмотрим, какие выводы можно сделать на основании приведенных расчетов. (Естественно, что мы будем изучать только те аспекты, которые почти очевидны, ведь предпосылки отклонений внутреннего характера могут быть различны и нам неизвестны.)

Основная деятельность – выполнение государственного задания. На ее реализацию автономным учреждениям за рассматриваемый год получено субсидий больше, чем было запланировано, на 218 млн руб., или на 4 %. Это означает, что либо произошло увеличение объемов государственного задания, либо увеличено финансирование на единицу выполняемой государственной услуги. (Напомним, что для анализа выбрано условное автономное предприятие, у которого основной вид деятельности – оказание образовательных услуг.) Естественно, данное отклонение, независимо от причин, к нему приведших, является благоприятным. При изучении динамики расходов по уставной деятельности прослеживается тенденция уменьшения фактических расходов от планируемых на 6 %, в абсолютных величинах на 384,4 млн руб. Если данная экономия не приводит к ухудшению качества оказываемых услуг, то ее можно считать показателем эффективной работы автономного учреждения по основной деятельности.

Обратимся к информации по деятельности, приносящей доход. Несложно видеть, что в целом по учреждению произошло превышение фактичес-

Таблица 4

Укрупненный отчет об исполнении плана

	План 20** года						Факт 20** года						Относительное отклонение (%)					
	г. N			% от Всего	г. N			% от Всего	г. N			% от Всего	г. N			% от Всего		
	Ц. бюджет.	Подраз.	Филиалы		Всего	Ц. бюджет.	Подраз.		Филиалы	Всего	Ц. бюджет.		Подраз.	Филиалы	Всего		Ц. бюджет.	Подраз.
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1																		
<b>Остатки на 01.01.20**г.</b>	1042,4	676,4	201,4	1920,2		1663,9	585,9	76,1	2325,9		621,5	-90,5	-125,3	405,7	59,62	-13,38	-62,21	21,13
<b>ДОХОДЫ</b>	6829,3	2898,8	1319,0	11047,1	100,0	7379,4	3042,9	1511,4	11933,7	100,0	550,1	144,1	192,4	886,6	8,05	4,97	14,59	8,03
Субсидии на выполнение государственного задания	3833,7	677,2	793,6	5304,5	48,0	4015,3	662,7	844,8	5522,8	46,3	181,6	-14,5	51,2	218,3	4,74	-2,14	6,45	4,12
Субсидии на иные цели	590,2		85,5	675,7	6,1	440,9	12,1	234,5	687,5	5,8	-149,3	12,1	149,0	11,8	-25,30		174,27	1,75
Приносящая доход деятельность	1682,4	2221,6	439,9	4343,9	39,3	1616,8	2368,1	432,1	4417,0	37,0	-65,6	146,5	-7,8	73,1	-3,90	6,59	-1,77	1,68
Средства целевых программ	723,0			723,0	6,5	1306,4			1306,4	10,9	583,4	0,0	0,0	583,4	80,69			80,69
<b>РАСХОДЫ</b>	7871,7	2579,4	1378,1	11829,2	100,0	7560,6	2574,6	1495,0	11630,2	100,0	-311,1	-4,8	116,9	-199,0	-3,95	-0,19	8,48	-1,68
Субсидии на выполнение государственного задания	4778,1	677,2	865,0	6320,3	53,4	4609,2	490,2	836,5	5935,9	51,0	-168,9	-187,0	-28,5	-384,4	-3,53	-27,61	-3,29	-6,08
Субсидии на иные цели	590,2		85,5	675,7	5,7	558,8	12,8	236,8	808,4	7,0	-31,4	12,8	151,3	132,7	-5,32		176,96	19,64
Приносящая доход деятельность	1780,4	1902,2	427,6	4110,2	34,7	1682,0	2071,6	421,7	4175,3	35,9	-98,4	169,4	-5,9	65,1	-5,53	8,91	-1,38	1,58
Средства цел. программ	723,0			723,0	6,1	710,6			710,6	6,1	-12,4	0,0	0,0	-12,4	-1,72			-1,72
<b>Остатки на 01. след. год</b>	0,0	995,8	142,3	1138,1		1482,7	1054,2	92,5	2629,4		1482,7	58,4	-49,8	1491,3		5,86	-35,00	131,03
Субсидии на выполнение государственного задания			72,5	72,5		714,5	172,4	50,4	937,3		714,5	172,4	-22,1	864,8			-30,48	1192,83
Субсидии на иные цели						167,8	0,5	0,1	168,4		167,8	0,5	0,1	168,4				
Приносящая доход деятельность		995,8	69,8	1065,6			881,6	42,0	923,6		0,0	-114,2	-27,8	-142,0			-11,47	-39,83
Средства цел. программ						600,4			600,4		600,4	0,0	0,0	600,4				

ких показателей доходов над запланированными на 73,1 млн руб., или на 1,68 %. Следует заметить, что рассматриваемое автономное учреждение имеет головное или центральное подразделение в городе *N*. Там же имеются дополнительные обособленные подразделения, по которым составляются отдельные отчеты. Предприятие также имеет свои филиалы в *k* других городах:  $N_1, N_2, \dots, N_k$ . По данным табл. 4 можно увидеть, что увеличение рассматриваемых доходов в целом по учреждению произошло, благодаря деятельности обособленных подразделений в г. *N*. В соответствии с приведенными в табл. 4 значениями показателей фактически полученные обособленными подразделениями доходы, полученные от предпринимательской деятельности, превышают запланированные на 6,59 %. Хотя и центральное подразделение в г. *N*, и филиалы запланированных значений своих показателей не достигли. Для руководства автономным учреждением этот факт должен являться сигналом для более пристального внимания к данному виду деятельности и разработке мероприятий для ее улучшения. В первую очередь, по нашему мнению, необходимо вскрыть возможные причины невыполнения плановых показателей. Они могут быть как внутренними, так и внешними, носить как объективный, так и субъективный характер. Для конкретизации причин необходимо рассматривать конкретное автономное предприятие. Здесь же просто попробуем перечислить возможные (но не обязательно существующие или тем более основные) причины. Можно предположить, например, низкое качество рекламы и недостаточное информирование возможных потребителей о предоставляемых услугах, насыщенность рынка оказываемых учреждением услуг, общая динамика его размеров, недостаточно оперативное расширение и обновление перечня услуг, уровень конкурентоспособности услуг предприятия. Возможной причиной могут стать скидки, предоставляемые при заключении договоров на оказание платных услуг. В конце концов, могут быть заложены неверные предположения о спросе при разработке планов. Анализ причин позволит принять соответствующие управленческие решения.

Анализируя расходы по приносящей доход деятельности, можно констатировать уже замеченную ранее тенденцию к их уменьшению от запланированных показателей. Уменьшение (относительно запланированных) расходов, возможно, складывается по двум причинам – во-первых, скорее всего, уменьшился объем оказываемых платных

услуг, во-вторых, данное автономное учреждение, судя по всему, эффективно управляет своими закупками товаров, работ, услуг и проводит политику по снижению расходов.

В свете принятия обоснованных экономических решений хотелось бы уделить немного внимания определению автономным учреждением размера платы за оказание услуг. Размер платы должен покрывать экономически обоснованные затраты на оказание данной услуги. Под экономически обоснованными затратами следует понимать затраты, без которых учреждение не сможет оказывать данный вид услуг. К ним можно отнести затраты на оплату труда, приобретение расходных материалов, коммунальные платежи, другие затраты на содержание и использование имущества, общехозяйственные расходы. Перечень затрат может быть дополнен с учетом отраслевых специфик [8]. В соответствии с этим требуется уделять пристальное внимание полноте списка затрат и прогнозированию их стоимости на ближайший финансовый год. Это поможет избежать автономному учреждению убытков по приносящей доход деятельности и наказания за неэффективное использование бюджетных субсидий. (Если будут причины подозревать автономное учреждение в покрытии денежными средствами, полученными в виде бюджетных субсидий, расходов по предпринимательской деятельности. Свидетельствовать о возможности такого может факт увеличения доли фактических расходов по приносящей доход деятельности в общем объеме фактических расходов. Однозначный же ответ на этот вопрос требует проведения более глубокого анализа.)

В качестве положительного аспекта деятельности автономного учреждения можно отметить, что сохранилось примерное процентное соотношение доходов в виде субсидий на выполнение государственного задания и доходов от предпринимательской деятельности, запланированных (столбец 6 табл. 3) и фактических (столбец 11 табл. 3). Аналогичный вывод можно сделать и о соотношении расходов.

Предыдущая часть анализа была посвящена рассмотрению финансовых потоков. Информацию о наличии и изменении имущества, источников его образования содержит баланс автономного учреждения. Логично проанализировать изменение статей баланса автономного учреждения.

Типовая форма баланса в соответствии с [7] заполняется в разрезе видов финансового обеспечения деятельности учреждения, которая представлена на рисунке.

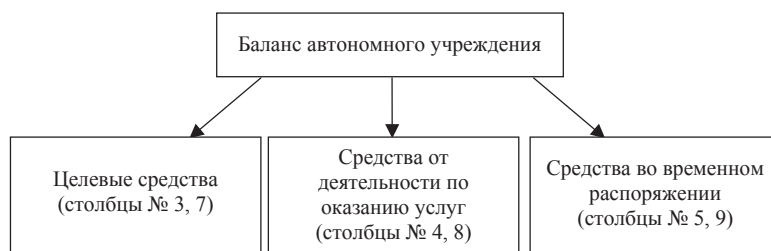


Рисунок. Виды финансового обеспечения деятельности автономного учреждения в соответствии с типовой формой баланса

Под целевыми средствами понимаются бюджетные инвестиции и субсидии на иные цели. В качестве примера для учебных заведений к ним относятся пенсии сиротам, средства, выделенные на ликвидацию стихийных бедствий, и т.д. Понятно, что для анализа деятельности автономного учреждения столбцы баланса, в которых отражается данная информация, имеют малоинформативный характер.

Деятельность со средствами во временном распоряжении учреждения связана с получением их и возвратом владельцу при наступлении определенных условий. К ним можно, например, отнести полученные учреждением в залог денежные средства в обеспечение исполнения контракта. Эти данные также не подлежат анализу, так как не характеризуют финансовое состояние учреждения.

К средствам от деятельности по оказанию услуг в первую очередь относятся субсидии на возмещение затрат автономного учреждения по оказанию государственных (муниципальных) услуг по исполнению государственного задания. Размер данного обеспечения определен, и уменьшение субсидирования возможно только при уменьшении государственного задания автономному учреждению. Анализировать эти данные также не имеет смысла. Ранее предлагалось сравнивать собственные доходы учреждения и размеры субсидий на выполнение государственного задания. Однако, на наш взгляд, данное сравнение не информативно, так как собственные доходы учреждения зависят от множества факторов. Например, у автономного учреждения высшего профессионального образования получение дохода от оказания образовательных услуг сверх государственного задания ограничивается целым рядом факторов – от спроса на их услуги до (материальных) возможностей по их оказанию (размерами учебных площадей и др.).

Таким образом, интересно анализировать только информацию об имуществе и его источниках по приносящей доход деятельности, которое, в соответствии с законодательством, является собствен-

ностью учреждения. В чистом виде данных для такого анализа в стандартных формах отчетности нет. Поэтому, на наш взгляд, представляется логичным ввести внутреннюю форму отчетности со строками, соответствующими стандартной форме баланса, которая будет заполняться только по деятельности автономного учреждения, приносящей доход. Информационная база для ее заполнения довольно легко может быть получена из данных бухгалтерского учета в виде остатков на бухгалтерских счетах, у которых в 18-м разряде стоит код вида деятельности «2» («приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения)»).

Авторами уже предлагался алгоритм составления агрегированного баланса автономного учреждения [2]. Его применение подразумевает использование только итоговых строк (например, по амортизируемому имуществу, которое показывается по остаточной стоимости) и объединение некоторых показателей по экономическому смыслу (например, финансовые вложения или обязательства).

Важным показателем деятельности любой организации является способность своевременно рассчитываться по своим обязательствам. Она характеризуется ликвидностью – как степенью покрытия обязательств его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств. Для автономных учреждений имеет смысл сравнивать взятые из Бухгалтерского баланса значение показателя «Итого по разделу II» (код строки 400) раздела «II. Финансовые активы» с величиной кредиторской задолженности (сумма строк 490, 510, 530) или со значением показателя «Итого по разделу III» (код строки 600) раздела «III. Обязательства». Превышение первого над вторым или их приблизительное равенство означает, что автономное предприятие может погасить свои обязательства за счет имеющихся денежных средств (как наиболее ликвидных активов) и поступлений от погашения дебиторской задолженности (как быстрореализуемых активов).



Отслеживать показатели ликвидности и платежеспособности необходимо не только по деятельности, приносящей доход. Способность автономного учреждения своевременно и в полном объеме рассчитываться по своим долгам является важным показателем эффективного управления. Не стоит забывать и о необходимости выплачивать штрафные санкции за нарушение условий договора с контрагентами. Автономное учреждение самостоятельно отвечает по своим обязательствам. Учредитель как собственник имущества автономного учреждения не несет ответственности по его долгам. Следует заметить, что в соответствии с п. 4 ст. 2 Закона № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» автономное учреждение отвечает по своим обязательствам не только имуществом, приобретенным за счет средств от деятельности, приносящей доход, но и имуществом, которое находится у учреждения на праве оперативного управления. Исключение составляет недвижимое имущество и особо ценное движимое имущество, закрепленное за автономным учреждением учредителем или приобретенное им за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества [4]. Этот факт должен учитываться при анализе ликвидности учреждения.

Информацию о полученных доходах и произведенных расходах по трем основным видам финансового обеспечения деятельности автономного учреждения, представленным на рис. 1, содержит Отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721). В этом Отчете содержится информация только по показателям отчетного года. В связи с этим для проведения горизонтального анализа необходим аналогичный отчет за предыдущие годы. Следует отметить, что данная форма необходима скорее для информирования о размере полученного финансового результата. Автономное учреждение работает на основании Плана финансово-хозяйственной деятельности, в который закладываются ожидаемые доходы и соответствующие ожидаемые расходы. Естественно, что при разработке Плана используется информация, содержащаяся в Отчете о финансовых результатах деятельности за предыдущий год.

С точки зрения проведения анализа, эта отчетная форма имеет тот же недостаток, что и бухгалтерский баланс. В столбце 5 объединена информация и по выполнению государственного (муниципального) задания, и по деятельности, приносящей доход. Поэтому требуется разработка внутренней отчетной формы по типу Отчета о финансовых

результатах, в которой информация столбца «Деятельность по оказанию услуг (работ)» разбивается на два соответствующих столбца или расшифровывается дальше по видам деятельности, приносящей доход. Такая форма позволит выделить убыточные направления деятельности, определить наиболее расходные статьи, разработать ряд мер по достижению сбалансированности доходов и расходов по этим видам предпринимательской деятельности или подтвердить целесообразность (с финансовой точки зрения) решения о ее прекращении.

Таким образом, не вызывает сомнения необходимость автономным учреждениям проводить анализ своей финансово-хозяйственной деятельности. В первую очередь это нужно руководителю для установления закономерности развития организации, оценки эффективности управления и выработке стратегии развития учреждения. Для проведения анализа необходима специальная подготовка внутренних отчетных форм, желательно в разрезе видов деятельности. Эти формы должны содержать величины абсолютных и относительных отклонений анализируемых показателей от плановых и данных предыдущих лет, чтобы была возможность проследить динамику изменений и выявить тенденции к росту (или сокращению) деятельности.

Кроме того, необходимо проводить диагностику или факторный анализ причин и размеров влияния отдельных факторов на отклонение «проблемных» статей, по которым произошли существенные отклонения (в первую очередь, перерасход). По результатам такого анализа должны быть приняты управленческие решения, устраняющие негативные причины, в результате которых произошел перерасход ресурсов. Анализ статей, по которым получена экономия, дает возможность изыскивать резервы повышения эффективности работы, улучшения качества оказываемых услуг. Отслеживание закономерностей отклонений и их стабильности дает возможность улучшить систему планирования, повысить качество управления, эффективнее использовать имеющиеся ресурсы и, как следствие, повысить конкурентоспособность оказываемых услуг, укрепить свои позиции на рынке.

В процессе проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности автономного учреждения можно выделить несколько последовательных этапов.

1. Формирование общих сведений об автономном учреждении: виды деятельности, размеры субсидий

на выполнение государственного (муниципального) задания, деятельность, приносящая доход.

2. Анализ Отчета о выполнении Плана финансово-хозяйственной деятельности, сначала по укрупненным показателям, например, по видам деятельности, затем более детально по статьям доходов и расходов по каждому виду деятельности. Оценка структурных сдвигов в Отчете на основе анализа динамики показателей.

3. Выявление источников (значение показателей), вызвавших отклонения фактических показателей от базисных, их качественная характеристика – экономия или перерасход.

4. Анализ внутренних отчетных форм по деятельности, приносящей доход, сформированных по типу баланса и отчета о финансовых результатах.

5. Формирование выводов и их уточнение на основе дополнительной информации (о внутренних и внешних, объективных и субъективных аспектах функционирования автономного учреждения).

6. Анализ достигнутых результатов. Разработка, в соответствии со Стратегией развития, целевых показателей и формирование с их учетом Плана финансово-хозяйственной деятельности на следующий год. Принятие управленческих решений.

Необходимо отметить, что существующие на сегодняшний день утвержденные формы бухгалтерской отчетности мало информативны с точки зрения обеспечения информацией о деятельности учреждения всех заинтересованных пользователей. Соединение в графе «Средства от деятельности по оказанию услуг» в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах информации о деятельности по выполнению государственного (муниципального) задания и приносящей доход деятельности не дает возможности внешним пользователям сформировать полную картину о размерах деятельности автономного учреждения. Представляется целесообразным предложить законодательным органам скорректировать (в частности, для автономных учреждений) утвержденные формы и разукрупнить информацию по видам финансового обеспечения деятельности автономного учрежде-

ния, увеличив число столбцов в упомянутых выше формах.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Максимова Н. В. Реформирование бухгалтерского учета автономных учреждений / Н. В. Максимова, Л. Е. Марширова, А. Г. Максимов // Современная экономика : проблемы и решения. – 2012. – № 11. – С. 81–97.

2. Максимова Н. В. Анализ хозяйственной деятельности в системе управления автономного учреждения / Н. В. Максимова, Л. Е. Марширова // Вестник КГУ им. Н. А. Некрасова. – 2013. – № 6. – С. 53–59.

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : федер. закон от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об автономных учреждениях : федер. закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 июля 2010 г. № 81н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Макарова Л. Г. Экономический анализ в управлении финансами фирмы : учеб. пособие / Л. Г. Макарова, А. С. Макаров. – М. : Академия, 2008.

7. Об утверждении инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Об утверждении Методических рекомендаций по определению расчетно-нормативных затрат на оказание федеральными органами исполнительной власти и (или) находящимися в их ведении федеральными государственными бюджетными учреждениями государственных услуг (выполнение работ), а также расчетно-нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных бюджетных учреждений : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22 октября 2009 г. № 105н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

*Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» (г. Нижний Новгород)*

*Максимов А. Г., кандидат физико-математических наук, заведующий кафедрой экономической теории и эконометрики*

*E-mail: amaksimov@hse.ru*

*Тел.: (831) 416-95-29*

*National Research University Higher School of Economics*

*Maksimov A. G., Candidate of Physical and Mathematical Sciences, Head of Economics and Econometrics Department*

*E-mail: amaksimov@hse.ru*

*Тел.: (831) 416-95-29*

*Максимова Н. В., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
E-mail: nvmaksimova@hse.ru  
Тел.: (831) 419-55-24*

*Марширова Л. Е., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
E-mail: lmarshirova@hse.ru  
Тел.: (831) 419-55-24*

*Maksimova N. V., Senior Lecturer of the Accounting, Analysis and Audit Department  
E-mail: nvmaksimova@hse.ru  
Тел.: (831) 419-55-24*

*Marshirova L. E., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Audit Department  
E-mail: lmarshirova@hse.ru  
Тел.: (831) 419-55-24*