

Экономические вопросы управления

Арлашкин И.Ю.

Коэффициентный анализ финансового состояния бюджетных и автономных учреждений

Арлашкин Игорь Юрьевич — научный сотрудник, Центр исследования региональных реформ РАНХиГС при Президенте РФ; научный сотрудник, Аналитический центр финансовых исследований НИФИ, Москва, РФ.

E-mail: igor-arlashkin@mail.ru

SPIN-код РИНЦ: [2197-0686](https://elibrary.ru/2197-0686)

Аннотация

В статье рассматривается проблема использования финансовых коэффициентов для оценки финансового состояния бюджетных и автономных учреждений. В условиях приобретения бюджетными и автономными учреждениями всё большей финансово-хозяйственной самостоятельности и принципиальной невозможности для учредителя ежегодно проверять все подведомственные учреждения целесообразно применять методы коэффициентного анализа (финансового мониторинга) для оценки финансового состояния учреждений. В публичном секторе эта проблематика практически не разработана, а коэффициенты, традиционно используемые в частном секторе, нуждаются в значительной адаптации. В статье определяются наиболее востребованные коэффициенты, а также условия их применения при оценке финансового состояния бюджетных и автономных учреждений.

Ключевые слова

Бюджетные учреждения, автономные учреждения, финансовое состояние, коэффициентный анализ.

По мере того как бюджетные и автономные учреждения (далее также — учреждения) становятся все более самостоятельными в своей основной и финансово-хозяйственной деятельности, возрастает значимость учредительского контроля. При этом учредитель в основном должен полагаться на контроль результатов деятельности, а не финансовый контроль:

– во-первых, мероприятия финансового контроля в новых условиях хозяйствования — это достаточно жесткий и агрессивный способ вмешательства в деятельность учреждения, что не вполне совместимо с духом ориентированного на результат управления. Поэтому идеологически данный способ не может применяться слишком часто. Тогда возникает вопрос, какой способ может его заменить, ведь следить за финансовым состоянием учреждений все равно необходимо;

– во-вторых, проведение финансового контроля — это само по себе достаточно трудозатратное и дорогостоящее мероприятие, поэтому охватить все учреждения финансовым контролем на ежегодной основе для многих учредителей, особенно на местном уровне, непосильно. Соответственно, также встает вопрос об ином способе наблюдения финансового состояния учреждений.

Таким способом может стать оценка финансового состояния учреждений в форме коэффициентного анализа. Она будет отличаться от финансового контроля не только организационно-процедурными особенностями, но и функционально. Основной критерий при проведении финансового контроля — это соблюдение бюджетного законодательства. Иными словами, отслеживается скорее не качество финансово-хозяйственной деятельности, а ее законность. Конечно, эффективность использования средств также может являться предметом финансового контроля¹, но на практике контроль учреждений ограничивается анализом законности совершения операций, соблюдения учетной политики и т. д.

При проведении же оценки финансового состояния организаций учредитель заинтересован несколько в ином. Безусловно, наличие нарушений финансовой дисциплины — это сильный сигнал о том, что плохо организован финансовый менеджмент. Однако более насущным является вопрос о самой способности бюджетного или автономного учреждения функционировать в условиях финансовой самостоятельности. По итогам оценки финансового состояния учредитель может сделать общий вывод о том, насколько развиты компетенции учреждения в области финансового менеджмента. Кроме того, могут быть сделаны более частные выводы: нужно ли изменить тип учреждения (например, перевести учреждение в казенное), надо ли включить учреждение в план контрольных мероприятий на следующий год и т. д.

Таким образом, в отличие от традиционных инструментов финансового контроля, оценка качества финансового состояния на основе коэффициентов повышает оперативность и снижает затратность принятия управленческих решений в отношении учреждений.

Однако проблема оценки финансового состояния практически не ставилась в научной литературе в таком виде. В основном публикации посвящены вопросам финансового контроля². Отдельные публикации посвящены внутреннему финансовому

¹ См., например: Павлова А.М. Особенности проведения ревизии в бюджетных учреждениях // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2004. № 3. С. 163–168; Сосницкий К.М. Оценка экономической эффективности деятельности образовательных учреждений среднего профессионального образования // Научные исследования в образовании. 2011. № 1. С. 36–45; Файберг Т.В. Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2006. № 2. С. 23–25.

² См., например: Джампуева Б.А. Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью дошкольных образовательных учреждений // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 9. С. 195–199; Дьяченко Е.Ю. Особенности финансового контроля в бюджетных образовательных организациях высшего образования // Теория и практика общественного развития. 2013. № 10. С. 373–377; Калмыкова С.В. Организация финансового контроля в бюджетных учреждениях // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2013. № 9. С. 170–174; Каширская Л.В. Роль бухгалтерской

контролю, осуществляемому в самом учреждении³. В подобных публикациях ставятся важные вопросы о природе финансового контроля учреждений, выделяются предметы контроля, требующие проведения особых контрольных мероприятий. При этом основой анализа являются абсолютные стоимостные показатели, формируемые в планах финансово-хозяйственной деятельности (ПФХД) и отчетах о результатах деятельности учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества (далее — отчет)⁴. Относительные показатели, то есть коэффициенты, практически не используются.

В отдельных публикациях предприняты попытки применить коэффициенты для оценки финансового состояния учреждений. Так, был предложен ряд традиционных показателей (ликвидности и т. д.) для финансового анализа

экспертизы в оценке деятельности бюджетных учреждений // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 8 (56). С. 32. URL: <http://www.uecs.ru/finans-i-kredit/item/2274-2013-08-06-09-58-59> (19.11.2014); Корчинская В.А. Совершенствование финансового контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. 2013. № 4 (36). С. 73–80; Мездриков Ю., Муцак А. Нормативное регулирование проведения обязательного аудита автономных образовательных учреждений // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2011. № 4. С. 722–725; Попова Ж.Б., Каширская Л.В. Осуществление государственного контроля и аудита в бюджетных учреждениях // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2008. № 4 (61). С. 240–243. URL: http://ntv.spbstu.ru/economics/article/E4.61.2008_43/ (19.11.2014); Потапова Т.А. Совершенствование финансовой деятельности казенных учреждений как фактор повышения качества предоставления государственных и муниципальных услуг // Вестник Камчатского государственного технического университета. 2012. № 22. С. 105–111; Савинова Е.И., Савинов С.В. Общественный финансовый контроль как основа законности формирования доходов муниципальных медицинских учреждений // Современное право. 2007. № 6. С. 104–105.

³ См., например: Амирханов Ш.Э. Внутренний финансовый контроль системы закупок бюджетных учреждений // Вестник Дагестанского государственного университета. 2011. № 5. С. 158–164; Гаджиев Н.Г., Амирханов Ш.Э. Внутренний контроль затрат в системе финансового менеджмента бюджетных учреждений // Вестник Дагестанского государственного университета. 2012. № 5. С. 153–158; Гугнина Е.В., Сафронова Г.П. Организация финансового контроля за расходами материальных ресурсов в структурном подразделении бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. 2011. № 6. С. 205–209; Кришталева Т.И. Внутренний контроль — инструмент снижения налоговых издержек бюджетного учреждения // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 5. С. 107–111; Мироненко Л.В. Внутренний финансовый контроль как инструмент оптимизации использования бюджетных средств организации // Каспийский регион: политика, экономика, культура. 2013. № 2 (35). С. 107–112; Овсянников Л.Н. Внутренний финансовый контроль в организациях // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2010. № 3. С. 137–146; Сафронова Г.П. Реализация принципов финансового контроля за финансово-хозяйственной деятельностью структурного подразделения бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. 2011. № 6. С. 213–219.

⁴ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.07.2010 № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» // Российская газета. 06.10.2010. № 5304. URL: <http://www.rg.ru/2010/10/06/trebovaniya-dok.html> (19.11.2014); Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.09.2010 № 114н «Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества» // Справочно-правовая система «Консультант плюс». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139133> (19.11.2014).

некоммерческой организации⁵. Однако они достаточно общи и скорее ориентированы на некоммерческую негосударственную организацию, каковой автономное и бюджетное учреждение не является. В то же время часть показателей вполне может быть востребована. Существуют и попытки применить методы традиционного финансового анализа именно к деятельности учреждений. Например, детально проанализированы показатели ликвидности и платежеспособности применительно к финансовой деятельности учреждений⁶.

Финансовые коэффициенты присутствуют в нормативно-методической литературе по вопросам деятельности учреждений. Целый ряд финансовых коэффициентов разработан для оценки экономического потенциала учреждения⁷; часть из них, на наш взгляд, вполне может быть использована и для оценки финансового состояния учреждений.

Значительно больше разработана проблематика коэффициентного финансового анализа в частном секторе. Практически каждый современный учебник по финансовому менеджменту или финансовому анализу уделяет большое место разбору данных коэффициентов. Однако они далеко не всегда могут быть использованы при оценке финансового состояния учреждений без соответствующей адаптации. Представляется целесообразным рассмотреть наиболее часто используемые в частном секторе коэффициенты с точки зрения их применимости к бюджетным и автономным учреждениям⁸. Подбор нормативного значения того или иного финансового коэффициента следует осуществлять либо по годовой динамике конкретного учреждения, либо по значениям сети учреждений.

Первая группа коэффициентов направлена на оценку ликвидности организации. Коэффициенты ликвидности в общем случае рассчитываются как соотношение всех или части текущих активов к текущим пассивам. Тем самым оценивается способность организации покрыть краткосрочные обязательства

⁵ Черемушкин С.В. Анализ финансовой результативности некоммерческой организации (Начало) // Некоммерческие организации в России. 2010. № 2. С. 32–40; *Его же*. Анализ финансовой результативности некоммерческой организации (Окончание) // Некоммерческие организации в России. 2010. № 3. С. 34–42.

⁶ Зубарев Д.Н. Финансовый анализ автономного учреждения: ликвидность и платежеспособность // Финансовый менеджмент. 2012. № 3. С. 12–20.

⁷ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 07.09.2010 № 1505-р «Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности» // Российская газета. 14.01.2011. URL: <http://www.rg.ru/2011/01/14/rekomendacii-site-dok.html> (19.11.2014).

⁸ Перечень показателей, их названия и общие формулы расчета используются по: Бобылева А.З. Финансовые управленческие технологии. М.: Инфра-М, 2004.

оборотными активами, причем в зависимости от степени ликвидности активов выделяют и разные коэффициенты: текущей ликвидности, критической ликвидности, абсолютной ликвидности.

Для учредителя может оказаться полезным проследить помесечную динамику коэффициентов ликвидности учреждения. Это целесообразно, поскольку для большинства учреждений характерно неравномерное поступление доходов в течение года, что сказывается и на неравномерном изменении стоимости оборотных активов. Соответственно, умение учреждения управлять ликвидностью своих активов в течение финансового года говорит о высоком качестве финансового менеджмента.

Однако расчет коэффициентов ликвидности для учреждений имеет свою специфику. Как справедливо отмечается в одной из публикаций, востребована раздельная оценка показателей ликвидности в зависимости от того, за счет какого источника сформированы текущие активы⁹. Так, средства по основной деятельности фактически не могут быть «пущены» на иную деятельность.

Уточняя данное положение, необходимо отметить, что доходы учреждения складываются из пяти источников:

- субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания;
- субсидии на иные цели (целевые субсидии);
- бюджетные инвестиции;
- средства по обязательному медицинскому страхованию¹⁰;
- приносящая доход деятельность (собственные доходы учреждения).

Первые четыре источника имеют четкую целевую привязку. На практике это означает, что на покрытие обязательств по бюджетным инвестициям учреждение не имеет право направлять денежные средства, полученные на выполнение задания.

К текущим активам относятся не только денежные средства (распоряжение которыми, тем не менее, сильно ограничено). Прочие активы могут быть конвертированы в денежные средства и использованы для погашения обязательств. Единственное препятствие возникает в том случае, если высоколиквидные активы отнесены к категории особо ценного движимого имущества. Таким имуществом учреждение не вправе распоряжаться самостоятельно, поэтому при оценке ликвидности эти активы нельзя учитывать в качестве ликвидных.

⁹ Зубарев Д.Н. Указ. соч.

¹⁰ Для учреждений здравоохранения это сопоставимо с субсидиями на выполнение задания, поскольку по обязательному медицинскому страхованию задание не формируется. Однако это все равно два разных целевых источника доходов.

Указанные два обстоятельства затрудняют оценку ликвидности, а в каком-то смысле требуют и проведения оценки сразу по нескольким направлениям финансово-хозяйственной деятельности учреждения в зависимости от источника финансирования. Данные обстоятельства, по существу, влияют и на оценку по прочим финансовым коэффициентам.

Судить о платежеспособности учреждения, по всей видимости, приходится по показателю абсолютной ликвидности (с учетом особенностей расходования денежных средств). Соотношение заемного и собственного капитала для учреждений не востребовано, поскольку собственный капитал у них отсутствует, пассивы учреждения полностью составляют его обязательства. Коэффициент чистой выручки востребован лишь для приносящей доход деятельности. Чистый оборотный капитал также является малозначимым показателем, поскольку практически все активы учреждения и так являются оборотными (кроме купленного на собственные средства учреждения имущества), а обязательства — в подавляющей своей части — краткосрочными.

Коэффициенты финансовой устойчивости требуют серьезной адаптации для учреждений. Наибольший объем среди источников финансирования учреждения (до 90%) занимают средства от учредителя. Являются ли они заемными средствами или собственными? Устойчиво ли финансово учреждение, если 90% пассивов зависят от одного, по сути, источника финансирования? Практически все основные средства закреплены за учреждением на праве оперативного управления, а принадлежат они учредителю на праве собственности. Безусловно, здесь требуется принимать индивидуальное решение о способах расчета коэффициентов финансовой устойчивости в каждом отдельном случае.

Для большинства учреждений имеет смысл рассчитывать коэффициент автономии, причем оценивать, какую долю в балансе учреждения занимают собственные средства и те средства учредителя, которые затруднительно изъять (при правомерном ведении основной деятельности). На практике это будут обязательства учреждения, финансируемые за счет приносящей доход деятельности, субсидий на выполнение задания и средств обязательного медицинского страхования. Бюджетные инвестиции и целевые субсидии сложно отнести к источникам, обеспечивающим устойчивость финансового положения учреждения. Тогда коэффициент автономии в 2014 году, по нашим примерным подсчетам, составляет 89,6% (если учитывать все бюджетные и автономные учреждения). Естественно, для отдельных учреждений это будет совсем иное значение.

Лучше же всего о финансовой устойчивости может говорить отношение доходов от приносящей доход деятельности к расходам учреждения (в 2014 году — примерно 9,8%). Этот коэффициент показывает, какую долю обязательств учреждение может профинансировать самостоятельно.

При оценке кредитоспособности совершенно неприменим коэффициент финансового рычага, поскольку у учреждения отсутствует собственный капитал. Вместо этого можно соотнести заемные средства (долговые обязательства учреждения) с прочими обязательствами учреждения. Но следует учитывать два обстоятельства:

– в большинстве случаев бюджетные и автономные учреждения не выходят на рынок кредитования, поскольку не обладают имуществом, достаточным для залогового обеспечения; соответственно, кредитные организации не слишком склонны кредитовать учреждения. Значение коэффициента будет ничтожно мало, чтобы по его динамике судить об изменении кредитоспособности учреждения;

– в основном муниципалитеты сами привлекают кредиты, а уже учреждениям доводят необходимые средства в виде целевых субсидий. Оценка кредитоспособности теряет востребованность.

Что же касается оценки потенциального банкротства в общем и долговой политики учреждения в частности, то здесь более применимы коэффициенты, давно используемые в публичном секторе. Это соотношение кредиторской (дебиторской) задолженности с расходами (доходами) учреждения. При слишком высоком соотношении можно сделать вывод о том, что управление кредиторской (дебиторской) задолженностью в учреждении не эффективно. При этом очень востребован анализ сети учреждений, поскольку разрыв между неэффективным в этом плане учреждением и остальными может составлять до 20%.

Весьма показательным является аналогичный коэффициент, соотносящий просроченную кредиторскую (дебиторскую) задолженность с расходами (доходами) учреждения. Этот коэффициент хорошо сигнализирует о рисках финансового положения учреждения.

Использование традиционных коэффициентов деловой активности также затруднительно. Во-первых, в качестве базового показателя для расчета в частном секторе используется выручка, что малоприменимо для учреждений. Во-вторых, анализ оборачиваемости активов сам по себе нецелесообразен для учреждений, поскольку перед ними не стоит задача по увеличению оборотов деятельности. Эти коэффициенты востребованы лишь для тех учреждений, в структуре доходов которых значительную

долю занимает приносящая доход деятельность. Что касается оборачиваемости кредиторской и дебиторской задолженности, то как уже отмечалось выше, в публичном секторе чаще используются другие коэффициенты для их оценки.

Классические коэффициенты эффективности затрат могут быть востребованы и для учреждений, если вместо выручки использовать данные о совокупных расходах учреждения, а саму оценку проводить по отдельным направлениям деятельности, в том числе по оказываемым услугам. В целом основой такого анализа становится фактическая стоимость оказанной учреждением государственной (муниципальной) услуги. Сравнивая стоимость услуги и ее структуру между однотипными учреждениями, можно выделить учреждения с явно завышенными или заниженными затратами, что может являться предметом дальнейшего финансового контроля. Однако сравнение возможно только по неполной стоимости услуг, поскольку постоянные расходы учреждений сильно зависят от состояния инфраструктуры, а распределение накладных расходов по услугам — от числа услуг, предоставляемых в каждом отдельном учреждении.

Кроме того, при оценке стоимости услуг необходимо учитывать, что, несмотря на повсеместное внедрение методов подушевого финансирования, фактические переменные расходы большинства учреждений по-прежнему зависят от числа потребителей нелинейно. Например, в одном из исследований приводится следующее заключение: «Численность обучающихся на начало года в 2008–2010 гг. имеет устойчивую положительную динамику. Как следствие, расход бюджетных средств в расчете на одного ученика в 2010 г. уменьшился, что позволяет сделать вывод о более продуктивном использовании бюджетных средств»¹¹. На наш взгляд, такой вывод сделать нельзя, потому что большая часть переменных расходов на обучение зависит не от числа учеников, а от количества классов-комплектов. Поэтому добавление по 1–2 ученика в каждом классе практически не сказывается на общей сумме расходов, хотя удельная стоимость услуги якобы падает. С учетом этого обстоятельства необходимо осторожно подходить к оценке динамики стоимости услуги.

Удорожание или удешевление услуг может объясняться не эффективным или неэффективным финансовым менеджментом, а объективным ростом или падением оплаты труда. Скачки фактической стоимости услуг часто связаны с обновлением персонала: если вместо работников с высокой квалификацией и стажем приходят молодые специалисты,

¹¹ Бранькова О.С. Оценка эффективности расходов на финансирование дополнительного образования детей // Сибирская финансовая школа. 2011. № 5. С. 69.

стоимость услуги падает. С учетом того, что оплата труда в учреждениях составляет до 65,3% всех расходов, подобное влияние может быть особо ощутимо.

В отношении расходов на оплату труда для учредителя может быть важна динамика средней заработной платы труда. В условиях, когда повышение заработной платы в основном осуществляется за счет самого учредителя, такой показатель не несет смысловой нагрузки. Более интересен коэффициент эффективности использования фонда оплаты труда, определяемый как отношение среднего роста заработной платы работников учреждения, за исключением административно-управленческого персонала, к среднему росту заработной платы административно-управленческого персонала учреждения¹². Этот коэффициент позволяет учредителю оценить распределение фонда оплаты труда, которое является одним из наиболее проблемных вопросов финансового менеджмента для большинства учреждений.

Коэффициентный анализ прибыльности и рентабельности деятельности учреждений возможен лишь в части приносящей доход деятельности, хотя здесь возникают значительные проблемы с отнесением накладных расходов. Учредителю вряд ли возможно без специального управленческого учета оценить, какова итоговая сумма затрат на приносящую доход деятельность. В то же время для оценки финансовых результатов и экономического роста учреждений могут быть использованы иные критерии, кроме прибыльности и рентабельности.

Оценка финансового результата учреждений затруднительна, ведь фактически учреждения формируют не прибыль или убыток, а профицит или дефицит. Речь идет не о максимизации финансового результата, а о максимально точном балансировании доходов и расходов. На 2014 год дефицит учреждений должен составить около 3% их расходов (рассчитано без учета остатков целевых средств предыдущего года).

О результативности финансовой деятельности также может говорить степень расходования целевых средств, то есть соотношение остатков на конец года по полученным целевым средствам (то, что учреждение не успело потратить) с объемом целевых средств (то, что учреждение получило от учредителя). Интерпретировать этот коэффициент нужно крайне осторожно, поскольку наличие остатков часто объясняется поздним перечислением средств от учредителя, вследствие чего учреждение не успевает заключить и исполнить соответствующие контракты.

¹² Распоряжение Правительства Российской Федерации от 07.09.2010 № 1505-р «Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности».

Для оценки экономического роста одним из удачных коэффициентов можно считать долю расходов «на развитие» — в совокупных расходах учреждения¹³. Под расходами на развитие понимаются расходы на увеличение стоимости активов. Чем выше эта доля, тем более гарантировано, что учреждение имеет хороший экономический потенциал для развития. В среднем по России этот показатель на 2014 год составляет 15%. Однако для него характерен значительный разброс в зависимости от финансового состояния как самого учреждения, так и учредителя. При этом в целях более объективной оценки при анализе сети учреждений лучше не учитывать разовые крупные бюджетные инвестиции или усреднять значения коэффициента за несколько лет.

Дополнительным коэффициентом для оценки развития учреждения может быть степень износа основных фондов (нефинансовых активов), определяемая как отношение суммы накопленного износа к балансовой стоимости основных фондов на конец отчетного финансового года¹⁴. Для учреждений характерен высокий уровень износа основных средств, поэтому постепенное обновление основных фондов свидетельствует о том, что финансовое состояние учреждения улучшается.

Таким образом, оценка финансового состояния учреждения представляется хорошей альтернативой традиционному финансовому контролю. Применение коэффициентного анализа в ходе этой оценки требует от учредителя учесть отраслевые и сетевые особенности подведомственных учреждений. Отдельные коэффициенты, используемые в частном секторе, могут быть применены и для учреждений при соответствующей адаптации. Ряд традиционных показателей финансового контроля, применяемых в публичном секторе, также является востребованным при оценке финансового состояния бюджетных и автономных учреждений.

Список литературы:

1. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.07.2010 № 81н «О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения» // Российская газета. 06.10.2010. № 5304.
URL: <http://www.rg.ru/2010/10/06/trebovaniya-dok.html> (19.11.2014).

¹³ Бюджетная смета и результаты деятельности учреждения // Сообщество бухгалтеров бюджетной сферы [Информационный портал]. URL: <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19909/> (19.10.2014).

¹⁴ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 07.09.2010 № 1505-р «Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности».

2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.09.2010 № 114н «Об общих требованиях к порядку составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственного (муниципального) учреждения и об использовании закрепленного за ним государственного (муниципального) имущества» // Справочно-правовая система «Консультант плюс».

URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139133>

(19.11.2014).

3. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 07.09.2010 № 1505-р «Методические рекомендации по определению критериев изменения типа государственных учреждений субъектов Российской Федерации и муниципальных учреждений с учетом сферы их деятельности» // Российская газета. 14.01.2011.

URL: <http://www.rg.ru/2011/01/14/rekomendacii-site-dok.html> (19.11.2014).

4. *Амирханов Ш.Э.* Внутренний финансовый контроль системы закупок бюджетных учреждений // Вестник Дагестанского государственного университета. 2011. № 5. С. 158–164.

5. *Бобылева А.З.* Финансовые управленческие технологии. М.: Инфра-М, 2004.

6. *Бранькова О.С.* Оценка эффективности расходов на финансирование дополнительного образования детей // Сибирская финансовая школа. 2011. № 5. С. 68–71.

7. Бюджетная смета и результаты деятельности учреждения // Сообщество бухгалтеров бюджетной сферы [Информационный портал]. URL: <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19909/> (19.10.2014).

8. *Гаджиев Н.Г., Амирханов Ш.Э.* Внутренний контроль затрат в системе финансового менеджмента бюджетных учреждений // Вестник Дагестанского государственного университета. 2012. № 5. С. 153–158.

9. *Гугнина Е.В., Сафронова Г.П.* Организация финансового контроля за расходами материальных ресурсов в структурном подразделении бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. 2011. № 6. С. 205–209.

10. *Джанпуева Б.А.* Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью дошкольных образовательных учреждений // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 9. С. 195–199.

11. *Дьяченко Е.Ю.* Особенности финансового контроля в бюджетных образовательных организациях высшего образования // Теория и практика общественного развития. 2013. № 10. С. 373–377.

12. *Зубарев Д.Н.* Финансовый анализ автономного учреждения: ликвидность и платежеспособность // Финансовый менеджмент. 2012. № 3. С. 12–20.
13. *Калмыкова С.В.* Организация финансового контроля в бюджетных учреждениях // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2013. № 9. С. 170–174.
14. *Каширская Л.В.* Роль бухгалтерской экспертизы в оценке деятельности бюджетных учреждений // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 8 (56). URL: <http://www.uecs.ru/finansi-i-kredit/item/2274-2013-08-06-09-58-59> (19.11.2014).
15. *Корчинская В.А.* Совершенствование финансового контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. 2013. № 4 (36). С. 73–80.
16. *Кришталева Т.И.* Внутренний контроль — инструмент снижения налоговых издержек бюджетного учреждения // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 5. С. 107–111.
17. *Мездриков Ю., Мушак А.* Нормативное регулирование проведения обязательного аудита автономных образовательных учреждений // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2011. № 4. С. 722–725.
18. *Мироненко Л.В.* Внутренний финансовый контроль как инструмент оптимизации использования бюджетных средств организации // Каспийский регион: политика, экономика, культура. 2013. № 2 (35). С. 107–112.
19. *Овсянников Л.Н.* Внутренний финансовый контроль в организациях // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2010. № 3. С. 137–146.
20. *Павлова А.М.* Особенности проведения ревизии в бюджетных учреждениях // Вестник Астраханского государственного технического университета. 2004. № 3. С. 163–168.
21. *Попова Ж.Б., Каширская Л.В.* Осуществление государственного контроля и аудита в бюджетных учреждениях // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2008. № 4 (61). С. 240–243. URL: http://ntv.spbstu.ru/economics/article/E4.61.2008_43/ (19.11.2014).
22. *Потапова Т.А.* Совершенствование финансовой деятельности казенных учреждений как фактор повышения качества предоставления государственных и муниципальных услуг // Вестник Камчатского государственного технического университета. 2012. № 22. С. 105–111.

23. *Савинова Е.И., Савинов С.В.* Общественный финансовый контроль как основа законности формирования доходов муниципальных медицинских учреждений // Современное право. 2007. № 6. С. 104–105.
24. *Сафронова Г.П.* Реализация принципов финансового контроля за финансово-хозяйственной деятельностью структурного подразделения бюджетного учреждения // Современные проблемы науки и образования. 2011. № 6. С. 213–219.
25. *Сосницкий К.М.* Оценка экономической эффективности деятельности образовательных учреждений среднего профессионального образования // Научные исследования в образовании. 2011. № 1. С. 36–45.
26. *Файберг Т.В.* Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2006. № 2. С. 23–25.
27. *Черемушкин С.В.* Анализ финансовой результативности некоммерческой организации (Начало) // Некоммерческие организации в России. 2010. № 2. С. 32–40.
28. *Черемушкин С.В.* Анализ финансовой результативности некоммерческой организации (Окончание) // Некоммерческие организации в России. 2010. № 3. С. 34–42.

Arlashkin I.Yu.

Ratio Analysis of Budgetary and Autonomous Entities' Financial Standing

Igor Y. Arlashkin — Research Fellow, Center for Research on Regional Reforms, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration; Research Fellow, Analytical Center of Financial Researches, Financial Research Institute, Moscow, Russian Federation.

E-mail: igor-arlashkin@mail.ru

Annotation

The article deals with the problem of using financial ratios in order to evaluate budgetary and autonomous entities' financial standing. Using financial ratios becomes more and more important as budgetary and autonomous entities become more and more financially independent of their founders. Ratio analysis in the public sector is not developed enough, and financial ratios traditional for private sector should be reconsidered before applying them to budgetary and autonomous entities. The article defines the most appropriate ratios and conditions of using them.

Keywords

Budgetary entities, autonomous entities, financial standing, ratio analysis.

References:

1. Prikaz Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 28.07.2010 № 81n «O trebovaniakh k planu finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nosti gosudarstvennogo (munitsipal'nogo) uchrezhdeniia». *Rossiiskaia gazeta*, 06.10.2010, 5304. URL: <http://www.rg.ru/2010/10/06/trebovaniya-dok.html> (19.11.2014).
2. Prikaz Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 30.09.2010 № 114n «Ob obshchikh trebovaniakh k poriadku sostavleniia i utverzhdeniia otcheta o rezul'tatakh deiatel'nosti gosudarstvennogo (munitsipal'nogo) uchrezhdeniia i ob ispol'zovanii zakreplennogo za nim gosudarstvennogo (munitsipal'nogo) imushchestva». *Spravочно-pravovaia sistema «Konsul'tant plius»*. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139133> (19.11.2014).
3. Raspriazhenie Pravitel'stva Rossiiskoi Federatsii ot 07.09.2010 № 1505-r «Metodicheskie rekomendatsii po opredeleniiu kriteriev izmeneniia tipa gosudarstvennykh uchrezhdenii sub'ektov Rossiiskoi Federatsii i munitsipal'nykh uchrezhdenii s uchetom sfery ikh deiatel'nosti». *Rossiiskaia gazeta*, 14.01.2011. URL: <http://www.rg.ru/2011/01/14/rekomendacii-site-dok.html> (19.11.2014).
4. Amirkhanov Sh.E. Vnutrennii finansovyi kontrol' sistemy zakupok biudzhetykh uchrezhdenii. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2011, 5, pp. 158–164.
5. Bobileva A.Z. *Finansovye upravlencheskie tekhnologii*. Moscow: Infra-M, 2004.
6. Bran'kova O.S. Otsenka effektivnosti raskhodov na finansirovanie dopolnitel'nogo obrazovaniia detei. *Sibirskaiia finansovaia shkola*, 2011, 5, pp. 68–71.
7. Biudzhetaia smeta i rezul'taty deiatel'nosti uchrezhdeniia. *Soobshchestvo bukhgalterov biudzhetnoi sfery* [Informatsionnyi portal]. URL: <http://www.gosfinansy.ru/practice/2339/19909/> (19.10.2014).
8. Gadzhiev N.G., Amirkhanov Sh.E. Vnutrennii kontrol' zatrat v sisteme finansovogo menedzhmenta biudzhetykh uchrezhdenii. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2012, 5, pp. 153–158.
9. Gugnina E.V., Safronova G.P. Organizatsiia finansovogo kontroliia za raskhodami material'nykh resursov v strukturnom podrazdelenii biudzhetnogo uchrezhdeniia. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniia*, 2011, 6, pp. 205–209.

10. Dzhappueva B.A. Kontrol' za finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nost'iu doshkol'nykh obrazovatel'nykh uchrezhdenii. *Ekonomika i upravlenie: analiz tendentsii i perspektiv razvitiia*, 2013, 9, pp. 195–199.
11. D'iachenko E.Iu. Osobennosti finansovogo kontroliia v biudzhetykh obrazovatel'nykh organizatsiiakh vysshego obrazovaniia. *Teoriia i praktika obshchestvennogo razvitiia*, 2013, 10, pp. 373–377.
12. Zubarev D.N. Finansovyi analiz avtonomnogo uchrezhdeniia: likvidnost' i platezhesposobnost'. *Finansovyi menedzhment*, 2012, 3, pp. 12–20.
13. Kalmykova S.V. Organizatsiia finansovogo kontroliia v biudzhetykh uchrezhdeniiaakh. *Ekonomika i upravlenie v XXI veke: tendentsii razvitiia*, 2013, 9, pp. 170–174.
14. Kashirskaia L.V. Rol' bukhgalterskoi ekspertizy v otsenke deiatel'nosti biudzhetykh uchrezhdenii. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2013, 8 (56). URL: <http://www.uecs.ru/finans-i-kredit/item/2274-2013-08-06-09-58-59> (19.11.2014).
15. Korchinskaia V.A. Sovershenstvovanie finansovogo kontroliia za deiatel'nost'iu gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) uchrezhdenii. *Regional'naia ekonomika i upravlenie: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2013, 4 (36), pp. 73–80.
16. Krishtaleva T.I. Vnutrennii kontrol' — instrument snizheniia nalogovykh izderzhek biudzhetnogo uchrezhdeniia. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2013, 5, pp. 107–111.
17. Mezdrikov Iu., Mushchak A. Normativnoe regulirovanie provedeniia obiazatel'nogo audita avtonomnykh obrazovatel'nykh uchrezhdenii. *RISK: Resursy, informatsiia, snabzhenie, konkurentsii*, 2011, 4, pp. 722–725.
18. Mironenko L.V. Vnutrennii finansovyi kontrol' kak instrument optimizatsii ispol'zovaniia biudzhetykh sredstv organizatsii. *Kaspiiskii region: politika, ekonomika, kul'tura*, 2013, 2 (35), pp. 107–112.
19. Ovsiannikov L.N. Vnutrennii finansovyi kontrol' v organizatsiiakh. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal*, 2010, 3, pp. 137–146.
20. Pavlova A.M. Osobennosti provedeniia revizii v biudzhetykh uchrezhdeniiaakh. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*, 2004, 3, pp. 163–168.
21. Popova Zh.B., Kashirskaia L.V. Osushchestvlenie gosudarstvennogo kontroliia i audita v biudzhetykh uchrezhdeniiaakh. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki*, 2008, 4 (61), pp. 240–243. URL: http://ntv.spbstu.ru/economics/article/E4.61.2008_43/ (19.11.2014).
22. Potapova T.A. Sovershenstvovanie finansovoi deiatel'nosti kazennykh uchrezhdenii kak faktor povysheniia kachestva predostavleniia gosudarstvennykh i munitsipal'nykh uslug. *Vestnik Kamchatskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*, 2012, 22, pp. 105–111.
23. Savinova E.I., Savinov S.V. Obshchestvennyi finansovyi kontrol' kak osnova zakonnosti formirovaniia dokhodov munitsipal'nykh meditsinskikh uchrezhdenii. *Sovremennoe pravo*, 2007, 6, pp. 104–105.
24. Safronova G.P. Realizatsiia printsipov finansovogo kontroliia za finansovo-khoziaistvennoi deiatel'nost'iu strukturnogo podrazdeleniia biudzhetnogo uchrezhdeniia. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniia*, 2011, 6, pp. 213–219.
25. Sosnitskii K.M. Otsenka ekonomicheskoi effektivnosti deiatel'nosti obrazovatel'nykh uchrezhdenii srednego professional'nogo obrazovaniia. *Nauchnye issledovaniia v obrazovanii*, 2011, 1, pp. 36–45.
26. Faiberg T.V. Otsenka rezul'tativnosti deiatel'nosti biudzhetykh uchrezhdenii. *Izvestiia Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii*, 2006, 2, pp. 23–25.

27. Cheremushkin C.B. Analiz finansovoi rezul'tativnosti nekommercheskoi organizatsii (Nachalo). *Nekommercheskie organizatsii v Rossii*, 2010, 2, pp. 32–40.
28. Cheremushkin C.B. Analiz finansovoi rezul'tativnosti nekommercheskoi organizatsii (Okonchanie). *Nekommercheskie organizatsii v Rossii*, 2010, 3, pp. 34–42.