

### 3.10. СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД В РАЗВИТИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Заббарова О.А., к.э.н., доцент  
кафедры бухгалтерского учета и аудита

*Ульяновский государственный университет*

В статье научно обоснована необходимость повышения эффективности бюджетных расходов в контексте проведения реформы бюджетного учета и отчетности. Рассмотрены проблемы развития учетно-аналитического обеспечения анализа эффективности хозяйственной деятельности. Отличительная особенность материала, предложенного читателям, – критическая оценка учетно-аналитического обеспечения анализа в динамике его развития. В соответствии с подходами, сформированными в зарубежной практике, определены основные требования к современному учетно-аналитическому обеспечению анализа эффективности деятельности бюджетных организаций. В связи с перестройкой бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации предложен системный подход к анализу эффективности деятельности бюджетных организаций. В статье рассмотрены этапы проведения анализа эффективности и представлена общая блок-схема комплексного анализа эффективности деятельности бюджетной организации.

В развитии научной теории управления наряду с системой финансового учета важное место занимает экономический анализ. Все управленческие решения вне зависимости от сроков должны быть обоснованными, мотивированными, оптимальными, и большую помощь здесь должен оказать экономический анализ, который связан со слагаемыми системы управления (планированием, организацией, регулированием) и основными его принципами (демократический подход, единогласие, индивидуальная ответственность и др.).

Официальной датой зарождения экономического анализа принято считать введение в XVII в. французом Ж. Савари понятия «аналитический учет». Однако оно наверняка было известно и раньше, возможно, возникло одновременно с понятием бухгалтерского учета вообще в Древнем Египте, более чем за 4 000 лет до н.э. Вероятно, одновременно с необходимостью четко отразить на бумаге состояние средств предприятия и источников их формирования возникла потребность использовать данную информацию для предупреждения негативных процессов, проверки надежности партнеров и разработки путей дальнейшего развития.

В дореволюционной России развитие экономического анализа ограничивалось отсутствием строго регламентированной системы бухгалтерского учета, большим количеством филиалов иностранных фирм, которые вели учет по правилам и на языке головной организации.

Основным информационным источником в экономическом анализе является бухгалтерская (финансовая) отчетность, кроме того, используются данные бухгалтерского учета и внеучетные данные. В организациях государственного сектора управления ведется бюджетный учет и формируется бюджетная отчетность, которая в отличие от отчетности коммерческих организаций составляется по типовым формам, утвержденным Министерством финансов РФ.

Экономический анализ деятельности субъектов хозяйствования возник и развивался как анализ по дан-

ным бухгалтерского учета и отчетности. Лишь в современных условиях эволюция экономического анализа потребовала использования в качестве информационной базы всего круга экономической информации о деятельности предприятий.

Формирование рациональной системы информационного обеспечения управления деятельностью организации и учреждений государственного сектора экономики должно быть основано на определенных принципах. Во многом для бюджетных учреждений они совпадают с принципами формирования информационного обеспечения системы управления коммерческой организации. В качестве основы построения информационной базы экономического анализа такие авторы, как М.И. Баканов, А.Д. Шеремет, предлагают использовать следующие принципы:

- выявление информационных потребностей и способов наиболее эффективного их удовлетворения;
- объективность отражения процессов производства, обращения, распределения и потребления и других экономических процессов;
- единство информации учетных и плановых позиций;
- оперативность информации;
- рациональная система информации [10,12].

Применительно к организациям государственного сектора управления экономикой данные принципы, по нашему мнению, следует трансформировать следующим образом.

Выявление информационных потребностей и способов наиболее эффективного их удовлетворения применительно к объекту исследования означает определение современных потребностей на основе изучения эволюции системы бюджетного учета и отчетности и экономического анализа в Российской Федерации.

Как и в других капиталистических странах, анализ в дореволюционной России был направлен в первую очередь на оценку финансового состояния предприятия и изыскание средств получения максимальной прибыли. Он использовался как инструмент управления частнокапиталистическими предприятиями и в интересах предпринимателей. Такой анализ основывался на доступных данных внутри отдельных предприятий, результаты были доступны ограниченному кругу особо доверенных лиц. Показатели и выводы такого внутреннего анализа строго засекречивались и не могли быть объектом научных обобщений. В этом отношении примечательно высказывание С.О. Загорского, исследователя трестов и синдикатов: «Официальные исследования и официальная статистика у нас отсутствуют, деятели же синдикатов и трестов придерживаются традиционного отрицательного отношения предпринимателя к научным исследованиям относительно их деятельности и не любят допускать нескромные взоры исследователей к своим материалам». Поэтому анализ хозяйственной деятельности частнокапиталистических предприятий и монопольных объединений сводился преимущественно к анализу ликвидности баланса и к оценке статей актива и пассива.

Иначе обстояло дело с анализом деятельности в государственном, частном и кооперативном секторах царской России. Методику анализа государственной промышленности и торговли, ее важнейшие черты можно охарактеризовать таким образом.

1. Доходы и расходы анализировались в целом и в подразделении на статьи; доходы разбивались на девять статей, расходы – на 32. Чистая прибыль показывалась пятью позициями.

2. Статьи расходов объединялись в четыре группы, которые, в свою очередь, входили в два раздела:
  - расходов, не зависящих от хозяйства и распоряжений местных управлений;
  - расходов, более или менее зависящих от них.
3. Доходы, расходы и чистая прибыль выражались как в абсолютных, так и в относительных величинах.
4. Абсолютные и относительные показатели о доходах, расходах и чистой прибыли (в постатейном разрезе) изучались в динамике (за три смежных года).
5. За отчетный год абсолютные и относительные показатели расходов по (статьям) давались по каждой губернии. Кроме того, расходы анализировались по девяти группам губерний в зависимости от очереди установления в них монополий на торговлю.
6. В текстовых пояснениях содержались выводные и дополнительные таблицы.

Из вышеизложенного следует, что основное внимание в процессе анализа обращалось на показатели, характеризующие финансовые результаты хозяйственной деятельности, что вполне понятно. В экономном ведении дела предприниматели справедливо усматривали источник увеличения прибыли. Некоторые аналитические разработки в дореволюционной России проводились в основном на базе казенных предприятий и в потребительской кооперации. Эти разработки имели серьезные недостатки:

- обобщения по результатам анализа проводились без достаточного творческого подхода; не было единой методики анализа и общих принципов в подходе к изучению одних и тех же показателей;
- при изучении динамики показателей не применялись единые сопоставимые цены; не издавалась специальная литература по вопросам экономического анализа.

В концепции развития системы бюджетного учета и отчетности выделены три периода формирования бюджетного учета и отчетности в России, что связано с этапами формирования экономического анализа.

### **Первый этап**

1917-1938 гг. – период создания системы бюджетного учета в СССР по единым принципам. Переход экономики государства к НЭПу (март 1920 г.) обусловил повышение роли государственного бюджета как формы образования общественных финансов, что стало стимулом развития бюджетного учета. Вместе с тем в этот период еще не сформировались единые правила бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, а анализу эффективности использования бюджетных средств в данный момент не было посвящено серьезных экономических исследований. Для коммерческих организаций формирование методики экономического анализа началось с 1917 г. С этого момента и до начала НЭПа анализ выполнял «контролирующую» функцию и был направлен на обеспечение сохранности имущества и строгий учет и контроль за использованием всех видов ресурсов. В 1918 г. Московским областным советом народного хозяйства было издано методическое руководство «Как следует подходить к разбору балансов торгово-промышленных предприятий» – первая при Советской власти публикация, непосредственно посвященная экономическому анализу. Отражением опыта первых лет стала книга П.Н. Худякова «Анализ баланса», изданная в 1920 г. В ней автор объясняет природу бухгалтерского баланса, принципы его построения.

С момента начала НЭПа до 1928 г. вопросы хозяйственного расчета, экономического регулирования рынка,

вопросы денежного обращения становились все более насущными.

Соответственно становятся все более востребованными такие направления, как анализ ликвидности, устойчивости предприятия и его подверженности банкротству. В этот период, исходя из потребностей практики, сформировались базовые методики анализа финансового состояния предприятия, используемые до настоящего времени. В 1925 г. выходит книга А.П. Рудановского «Анализ баланса», в которой подробно описаны все этапы и приемы анализа, основные выводы, которые необходимо сделать аналитику. В 1926 г. вышла из печати книга А.Я. Усачева «Экономический анализ баланса», в которой впервые употребляется словосочетание «экономический анализ». Вопросам теории и практики экономического анализа в этот период посвящены работы классиков российского экономического анализа. Это Н.Р. Вейцман, А.Я. Усачев, А.Я. Михеев, А.П. Рудановский, П.Н. Худяков, Н.А. Блатов [2, 6, 11]. В это же время на русский язык были переведены работы известных зарубежных балансоведов И. Шера и П. Герстнера [3].

### **Второй этап**

В 1938-1955 гг. завершается создание единой системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах и единой системы бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. В СССР были определены две основные задачи:

- обеспечение строжайшего режима экономии всех видов ресурсов;
- ужесточение контроля за выполнением плановых заданий.

При этом учет и анализ должны были обеспечивать их выполнение. Бюджетный анализ был ориентирован на выполнение второй задачи, так как его основа бюджетный учет представлял собой систему отражения финансовых потоков с участием государства. Задачами бюджетного анализа определялись соблюдение баланса между доходами и расходами в финансовых органах и контроль за целевым расходованием средств по сметам бюджетных учреждений. При этом бюджетный анализ сводился к банальному сопоставлению фактических и плановых показателей по схеме «план – факт – отклонение».

Анализ деятельности предприятий сектора нефинансовых корпораций по мере перехода к директивной экономике был ориентирован государством на анализ затрат и себестоимости продукции и анализ эффективности использования ресурсов предприятия. Экономический анализ постепенно формируется как комплексная дисциплина, тогда как раньше «Анализ баланса» был лишь разделом в курсе бухгалтерского учета. Научные исследования и разработки методики анализа хозяйственной деятельности связаны с именами С.К. Татура, М.И. Баканова, С.Е. Барнгольц [9].

### **Третий этап**

1956-1990 гг. связаны с важными изменениями в бюджетном процессе и централизацией учета в бюджетных учреждениях, который начинается с 1956 г.

В этот период совершенствуется порядок учета исполнения бюджетов. Неоднократно переиздаются инструкции по учету исполнения местных бюджетов, учету исполнения республиканских бюджетов и учету исполнения союзного бюджета. Совершенствуются порядок учета финансирования по республиканским бюджетам автономных республик и местным бюджетам, учет вза-

имных расчетов между бюджетами, учет целевого бюджетного резерва, модифицируются учетные регистры и первичные учетные документы, техника ведения учета. Создаются централизованные бухгалтерии, где внедряются средства механизации. Разработка методологии централизации бюджетного учета расценивается как самое крупное достижение в развитии и практике бюджетного учета в эти годы.

До конца советского периода продолжалось совершенствование бюджетного учета. Вносились изменения в учетные регистры, в организацию синтетического и аналитического учета. Как и в других сферах народного хозяйства, основным направлением совершенствования бюджетного учета было развитие его машинно-ориентированной формы.

Централизация учета позволила повысить степень механизации учета, поскольку средства механизации и автоматизации в тот период были дороги. Форма учета видоизменялась как в силу механизации, так и в силу централизации учета.

Внедрение учета централизованными бухгалтериями изменило систему контроля за финансово-хозяйственной деятельностью учреждений – эти функции во многом легли на централизованные бухгалтерии. Контрольная функция государства как коллективного собственника реализовывалась путем жесткого контроля за движением финансовых потоков бюджетных ассигнований. Кассовый метод учета бюджетных денег позволял не допускать их бесконтрольного использования. При этом анализу эффективности использования бюджетных средств не уделялось должного внимания.

В период 1956-1990 гг. экономический анализ активно дифференцируется по отраслям народного хозяйства. Все большее усиление детализации плановых показателей привело к формированию основного – сравнительного – направления финансового анализа. Основным показателем – степень выполнения плановых заданий, определению факторов, вызвавших отклонения от плановых показателей, в том числе отклонений от плановой (нормативной) себестоимости продукции и изыскание внутренних резервов. К наиболее известным работам, посвященным методике анализа хозяйственной деятельности, этого периода следует отнести исследования А.Д. Шеремета, М.И. Баканова и Г.В. Савицкой [8, 10, 12].

#### **Четвертый этап**

К этому этапу относятся годы постсоветского периода (1990-2007 гг.). Законом РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» от 10 октября 1991 г. №1734-1 были установлены законодательные основы бюджетного процесса в новой России.

В указанном законе говорилось, что бюджет представляет собой форму образования и расходования денежных средств для обеспечения функций органов государственной власти. Бюджетный процесс определялся как регламентированная законом деятельность органов власти по составлению, рассмотрению, утверждению и исполнению бюджетов. Предусматривалось, что составной частью бюджетного процесса является бюджетное регулирование, представляющее собой частичное перераспределение финансовых ресурсов между бюджетами разных уровней.

В 1993 г. в системе Минфина РФ было создано Федеральное казначейство, тем самым в РФ вновь вво-

дилась казначейская система исполнения бюджетов, которая была упразднена в 1925 г.

В 1990-е гг. проблемам бюджетного учета и отчетности как системы подготовки достоверной информации о состоянии государственных финансов уделялось недостаточно внимания. Это объясняется глубиной экономического и бюджетного кризиса – на первое место выходили вопросы наполнения бюджета и выполнения бюджетных обязательств. Однако постепенно появлялось осознание необходимости реформирования системы бюджетного учета и отчетности. Так, уже в Бюджетном кодексе РФ (БК РФ) была закреплена необходимость ведения бюджетного учета на основе единого плана счетов, однако до 2000 г. нормативные акты, которыми регулировался учет исполнения бюджетов, не изменялись.

С 1 января 2000 г. была введена в действие новая Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов, утвержденная приказом Минфина РФ от 17 февраля 1999 г. №15н (далее Инструкция от 17 февраля 1999 г.), которая определяла такие задачи исполнения бюджета:

- формирование полной и достоверной информации об исполнении федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства по использованию средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- обеспечение составления необходимой отчетности для исполнительных и представительных (законодательных) органов власти соответствующего уровня;
- обеспечение информацией, необходимой иным внутренним и внешним пользователям.

Поскольку учет операций по исполнению бюджета велся кассовым методом, результат исполнения бюджета также определялся кассовым методом.

Дальнейшее реформирование бюджетного учета и отчетности не носили принципиального характера. Были уточнены правила учета и оценки основных средств, запасов, кассовых операций и организации отдельного учета, необходимого для формирования отдельного баланса по внебюджетной деятельности, что было обусловлено общими тенденциями реформирования бухгалтерского учета.

В то же время многие правила бюджетного учета перестали соответствовать общепризнанным правилам бухгалтерского учета. Доходы и расходы бюджетных учреждений исчислялись способом, который можно охарактеризовать как промежуточный между методом начисления и кассовым методом.

Начиная с 2003 г., государственные финансы стабилизировались. Возник профицит государственного бюджета. Вопросы бюджетного учета и отчетности, финансово-бюджетного контроля, эффективности расходования бюджетных средств стали крайне актуальными.

В 2005 г. с введением в действие Инструкции по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина РФ от 26 августа 2004 г. №70н (далее Инструкция от 26 августа 2004 г.), начинается реформа бюджетного учета. Позднее Инструкция по бюджетному учету была несколько доработана. Новый вариант Инструкции был принят приказом Минфина РФ от 10 февраля 2006 г. №25н (далее Инструкция от 10 февраля 2006 г.). На современном этапе бюджетный учет и отчетность регулируются Инструкцией от 10 февраля 2006 г. и Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвер-

жденной приказом Минфина РФ от 24 августа 2007 г. №72н (далее Инструкция от 24 августа 2007 г.) [2].

Существенная характеристика новой системы бюджетного учета – единый план счетов для всех участников бюджетного процесса:

- учреждений;
- финансовых органов;
- органов, осуществляющих кассовое обслуживание бюджета.

Единый план счетов позволил объединить учет бюджетных средств на каждом этапе их поступления и расходования.

Единый план счетов, являясь элементом техники учета, принципиально изменил идеологию учета. Субъектом учета в настоящее время является не бюджетный процесс как таковой, и даже не бюджетное учреждение, а публично-правовое образование – Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование.

Новый план счетов интегрирован с бюджетной классификацией, в том числе с классификацией операций сектора государственного управления, которая включает в себя экономическую классификацию доходов и расходов. В результате любая хозяйственная операция с бюджетным имуществом и обязательствами подлежит классификации. Таким образом обеспечивается более глубокий аналитический учет, а сама доработанная бюджетная классификация позволяет представить качественную информацию.

Бюджетный учет построен на основе метода начисления при учете доходов и расходов. Данный метод считается наиболее прогрессивным в бюджетном учете и позволяет отражать активы и обязательства субъекта учета максимально точно. Пересмотрена классификация отдельных объектов учета, например такой объект учета, как малоценные предметы, исключен из классификации активов, что сделано в соответствии с международной практикой учета. Вместе с тем учету стали подлежать непроизведенные активы (земля, недра и проч.), что объясняется появлением частной собственности на землю, и ряд иных подобных активов.

Из изложенного выше следует, что особенности формы государственного устройства, а также бюджетного процесса, обуславливают характеристики системы бюджетного учета. Так, и в течение всего XX в., и в XXI в. (до 2005 г.) в РФ сохранялись методы планирования и исполнения бюджета, принятые в социалистической (плановой) экономике. Бюджетный учет в этот момент выполняет по большей части контрольную функцию. Задача представить информацию об имущественном положении государства (иного субъекта учета) перед бюджетным учетом не стояла.

Реформы государственного управления, имеющие целью повышение эффективности и качества предоставляемых государством услуг за счет повышения эффективности бюджетных расходов, которые начали происходить в РФ, начиная с 1990-х гг. XX в., привели к все увеличивающемуся несоответствию содержания бюджетной отчетности потребностям общества и органов государственного управления в информации о финансовом положении государства. Акцент стал переноситься с затрат государственных ресурсов на исполнение государственных функций, осуществление деятельности и достижение конечных социально-экономических результатов. Однако изменения, произошедшие в системе бюджетного учета начиная с 2005 г., не решили большинство накопившихся проблем.

Перестройка бюджетного учета и отчетности, его ориентация на международную практику учета и формирования информационного обеспечения бюджетирования, ориентированного на результат, требуют пересмотра традиционного понимания многих важных экономических категорий, а в отдельных случаях наполнения их совершенно иным смыслом и практическим содержанием.

Методы и организация анализа зависят от иерархии той ли иной хозяйственной системы. Учитывая особенности в методах и организации анализа, выделяют макро- и микроэкономический анализ. Под макроэкономическим анализом эффективности деятельности организаций сектора государственного управления выступает анализ достижения социальной и экономической эффективности функционирования бюджетной системы в целом в отраслевом, территориальном и программном разрезе. Микроэкономический анализ предполагает анализ эффективности деятельности бюджетных учреждений, которым рыночная экономика дает большую самостоятельность в определении вида оказываемых услуг на основе изучения рынка, выбора партнеров и формирования государственных заказов. В контексте анализа эффективности понятие «эффективность» в основном указывает, насколько хорошо организация использует свои ресурсы, чтобы произвести товары или услуги. Экономическая эффективность деятельности любого бюджетного учреждения подвержена колебаниям и зависит от множества факторов.

Кроме того, сближение принципов и требований бюджетного учета и отчетности в РФ с принципами, установленными в других сферах экономики, определены главной задачей в Концепции реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004–2006 гг. Применение метода начисления позволяет сопоставить доходы и расходы в разрезе бюджетных и коммерческих организаций. Такой анализ позволит определить эффективность деятельности бюджетных учреждений в сравнении с деятельностью коммерческих организаций.

С начала перестройки системы управления бюджетным процессом и системы бюджетного учета и бюджетной отчетности появляется необходимость в формировании методик «рыночного» анализа – оценки внешней среды деятельности бюджетных организаций, ассортимента и качества и объема продукции и услуг бюджетных учреждений, уровня обслуживания клиентов и потребителей услуг, производительности услуг, сравнительной оценки источников финансирования. Если постепенно, в конце 1990-х гг. происходит формирование комплексных методик анализа состояния ресурсов и финансов коммерческой организации, то анализу эффективности деятельности сектора государственного управления не уделялось должного внимания. К наиболее известным современным авторам по данному направлению исследованной следует отнести Саунина А.Н., Рябухина С.Н., Иванову Е.А., Баранову И.В. [4,7] В настоящее время развитие экономического анализа, в том числе и анализа эффективности деятельности организаций сектора государственного управления, продолжается в направлении разработки методик, корреспондирующих по основным параметрам с аналогичными методиками, принятыми в экономически развитых странах.

Объективность отражения процессов динамики и структуры основных показателей исполнения бюджета, кассового исполнения сметы доходов и расходов приносящей доход деятельности и других процессов при-

менительно к организациям сектора государственного управления – это основное требование, которому должны соответствовать действующие в настоящее время системы информации, учета и отчетности в бюджетных учреждениях. В соответствии с приказом Минфина РФ «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» от 10 февраля 2006 г. №25н все хозяйственные операции, проводимые учреждениями, оформляются первичными документами. К учреждениям относят:

- органы государственной власти;
- органы управления государственных внебюджетных фондов;
- органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов;
- органы местного самоуправления и созданные ими бюджетные учреждения.

Для ведения бюджетного учета в учреждениях применяются регистры, содержащие обязательные реквизиты и показатели.

Единство информации учетных и плановых позиций для бюджетных учреждений предполагает, что все явления и процессы следует рассматривать в постоянном движении, изменении и развитии. Это обуславливает постоянную потребность в сравнении выполнения фактических смет доходов и расходов бюджетов с плановыми и прогнозными показателями, а также достижениями других государств по источникам формирования и направлениям расходования средств.

Оперативность информации в системе бюджетного учета предполагает использование современных технических средств при ведении бухгалтерского учета. План счетов, согласно новой инструкции, содержит более 2 тыс. 26-значных счетов. Чтобы запомнить такое количество проводок, необходим кибернетический разум. Внедрение новых правил учета не оставляет современным бухгалтерам ни малейшей возможности вести бюджетный учет вручную. Использование современных технологий не только повышает оперативность и качество подготовки экономической информации, но и позволяет своевременно принимать грамотные управленческие решения.

Рациональность системы информации и организации любого учетного процесса обеспечивается высокой квалификацией учетных работников и предполагает сокращение объема передаваемых данных. На основе необходимого числа базисных показателей, которые формируют базу данных анализа экономической эффективности деятельности бюджетной организации, можно исчислять ряд производных показателей и строить динамические ряды и делать нужные сопоставления. При этом с целями сохранения коммерческой тайны необходимо кодирование информации и ограничение доступа к базам данных. Важно использовать программные продукты при обработке первичной информации для целей управления социальной и экономической эффективностью государственных расходов.

Взаимосвязь анализа эффективности и информации консолидированной финансовой отчетности государственного сектора на субнациональном уровне выражается в том, что в процессе анализа осуществляется контроль за самой информацией, которая в свою очередь служит исходной базой для проведения анализа. Проверка достоверности исходных данных для анализа всегда считалась одним из важных этапов организации аналитической работы.

Контроль как способ обратной связи может быть эффективным только в случае получения и рационального

использования достоверной и своевременной информации о состоянии управляемой системы, соответствии ее функционирования намеченным целям, распоряжениям руководства, действующему законодательству. Контроль дает возможность не только установить отклонения от правил, процедур, норм законодательства, но и определить причины этих отклонений, выявить должностных лиц, допустивших их.

С позиции оперативности информации действующая сейчас система бухгалтерского и статистического учета в секторе государственного управления этому требованию в полной мере не отвечает. Отчетность, предоставляется вышестоящим распорядителям средств бюджета в сроки по истечении месяца после отчетной даты, либо отчетного периода, не имеет значения для оперативного руководства. Она может быть использована лишь для целей последующего контроля эффективности использования бюджетных средств либо определения бизнес-планов на будущее.

Для текущего управления деятельностью нужен оперативный учет, вопросы методологии и техники которого требуют обстоятельной разработки.

Системный подход – это направление в методологии исследования. Он основан на изучении объектов сложных экономических систем, которые состоят из отдельных элементов с многочисленными внутренними и внешними связями. По мнению Г.В. Савицкой, «главные особенности системного подхода – динамичность, взаимодействие, взаимозависимость и взаимосвязь элементов системы, комплексность, целостность, соподчиненность, выделение ведущего звена». Экономический анализ все более приобретает характер системного анализа.

При проведении системного анализа выделяют несколько последовательных этапов. Так, А.Д. Шеремет выделяет, как правило, шесть этапов. Аналогичной точки зрения придерживаются профессора Баканов М.И. и Мельник М.В. Применительно к организации государственного сектора экономики, финансируемой из бюджета, можно определить следующие этапы.

На первом этапе (целевом) объект исследования представляется как система, для которой определяют цели и условия функционирования. Для этого сначала выделяются отдельные части объекта, которые могут рассматриваться как элементы системы. Кроме того, на первом этапе анализа должна быть сформулирована цель развития системы, задачи, которые она решает, связь с другими системами, взаимосвязи между отдельными элементами, функционирование каждого элемента и системы в целом. Одной из основных целей деятельности бюджетной организации в процессе исполнения бюджетов является достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижение наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств. Деятельность бюджетного учреждения можно рассматривать как систему, состоящую из трех взаимосвязанных элементов:

- ресурсов (персонала, оборудования, помещений и т.д.);
- процесса оказания услуги;
- выполнения работы и видов работ, услуг, выполняемых бюджетными организациями в соответствии с уставными целями деятельности.

Процесс оказания услуг бюджетной организацией позволяет трансформировать бюджетные ассигнования в конечный продукт деятельности бюджетного учреждения. Цель работы бюджетной организации в свете бюд-

жетной реформы – достижение социально-экономического эффекта от предоставления бюджетных услуг. Исходя из поставленной цели необходимо разработать методику оценки рациональности бюджетных расходов и внедрить в практику индикаторы результативности затрат бюджетных средств. Задача системного анализа – рассмотрение частных факторов, обеспечивающих эффективность и результативность деятельности бюджетных организаций. Принцип эффективности использования бюджетных средств, согласно ст. 34 БК РФ заключается в «использовании наименьшего объема средств для достижения заданного результата или достижение наилучшего результата при фиксированном объеме бюджетных средств» [1]. Современные условия функционирования бюджетной организации определяются системой принципов рыночной экономики, процессами ее глобализации и приоритетами социально-экономического развития страны.

Средство характеристики экономики бюджетной организации – ведение бюджетного учета и составление годовой, квартальной, месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ. Если ранее отчетность бюджетных организаций предназначалась в основном для контроля за сохранностью имущества в подведомственных учреждениях и контроля за правомочностью расходования бюджетных и внебюджетных средств, то реформирование сектора государственного управления требует усиления мотивации участников бюджетного процесса к постоянному поиску резервов и повышению эффективности деятельности. В этой связи возрастает роль отчетности как информационного обеспечения системы комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности бюджетной организации для диагностики его состояния и развития и поиска резервов повышения эффективности деятельности.

Введение новой Инструкции по бюджетному учету в 2006 г. привело к сближению бухгалтерского учета в коммерческих структурах и в учреждениях бюджетной сферы. Данные отчетности по многим показателям теперь формируются одинаково с отчетностью коммерческой организации, что позволяет высокой степенью точности оценить, что государству выгоднее: выполнять государственные задачи, заключая договоры с коммерческими организациями, или решать эти задачи через бюджетные организации.

Средство характеристики экономики бюджетной организации – ведение счетов и других реквизитов бюджетного учета.

Денежный оборот бюджетной организации, отражающий реальный процесс использования бюджетных средств, фиксируется в комплексной системе бюджетного учета, благодаря которому формируется информационная система организации, выступающая в качестве необходимой база комплексного экономического анализа.

На втором (параметрическом) этапе системного экономического анализа необходима разработка общих критериев и показателей эффективности формирования и использования государственных средств на всех стадиях бюджетного процесса и уровнях бюджетной системы.

На третьем (модельном) этапе проведения системного экономического анализа составляется общая схема (модель) системы, устанавливающая ее главные компоненты, функции, взаимосвязи, разрабаты-

вается схема подсистем, показывающая соподчинение их элементов.

На основе информационной модели деятельности бюджетной организации (составляется общая блок-схема комплексного анализа, классифицируются факторы и показатели, формализуются связи между ними (рис. 1)).

Система аналитических исследований эффективности деятельности бюджетных организаций должна проводиться на комплексной основе. По нашему мнению, следует выделять три этапа:

- предварительный обзор обобщающих показателей и внешних условий деятельности субъектов государственного сектора управления;
- углубленный анализ всех показателей по блокам в их взаимосвязи;
- обобщающая комплексная оценка эффективности и социальной значимости хозяйственной деятельности.

При системном анализе особое внимание уделяется исследованию взаимной связи и обусловленности его отдельных разделов, показателей и факторов эффективности деятельности бюджетной организации. Знание внешних и внутренних факторов, влияющих на эффективность деятельности бюджетной организации, и умение определить их влияние на отдельные показатели деятельности позволяют воздействовать на уровень показателей посредством управления ими.

На четвертом (факторном) этапе системного анализа эффективности деятельности бюджетной организации выявляются все основные взаимосвязи и факторы, дающие количественные характеристики.

Взаимосвязь показателей блока 1 и блоков 2-4 носит, как правило, схоластический характер. Показателей внешних условий, технико-организационного уровня и других условий производства и предоставления товаров и услуг в государственном секторе управления много. Но из-за разнообразия направлений деятельности бюджетных организаций обобщающего показателя нет. Прямую связь этих показателей с показателями внутриорганизационной эффективности использования производственных ресурсов трудно выявить, хотя определенная зависимость показателей интенсификации ресурсов от показателей внутриорганизационной эффективности и других условий производства и предоставления товаров и услуг существует. Для количественной характеристики этой зависимости применяют методы корреляционно-регрессионного анализа.

Взаимосвязь показателей остальных блоков носит в основном детерминированный характер, что можно выразить формулами и расчетами.

Рассмотрим более подробно блок 5. Входными здесь будут синтетические показатели блоков 2-4:

- средняя величина нефинансовых активов;
- выход товаров и услуг на 1 руб. финансовых активов (фондоотдача);
- стоимость потребленных при оказании услуг предметов труда (материалоотдача);
- средняя численность работающих (персонала) и производительность их труда.

Последний показатель будет иметь отраслевые особенности.

Синтетический показатель (выход) блока 5 – объем товаров и услуг и показатели оценки аккредитационных показателей бюджетной организации, показателей и выполнения программ развития и смет внебюджетной деятельности. Формула связи объемов оказанных услуг и

использования ресурсов, предоставленных бюджетной организацией, может выглядеть следующим образом:

$$N = F * L' = M * L'' = P * L'''.$$

Объем товаров и услуг определяется ресурсом с минимальным потенциалом, обычно эта стоимость нефинансовых и произведенных активов и иных материальных объектов, используемых в деятельности бюджетной организации при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации. На использование предоставленных бюджетной организации кадровых, материальных, информационных и иных ресурсов воздействует внутриорганизационный уровень профессиональной деятельности через интенсивные и экстенсивные факторы, определяющие элементарные аналитические показатели потребления ресурсов. Например, таким элементарным показателем использования трудовых ресурсов является средняя норма времени на выполнение работ и оказание услуг. Они обусловлены технической и информационной вооруженностью труда, квалификацией персонала бюджетной организации, особенностями организации процесса выполнения работ, оказания услуг и т.д. Таким образом можно определить бесконечное число факторов, влияющих на данный показатель.

На практике ограничиваются рассмотрением конечного числа факторов, которое зависит от субъекта, который проводит анализ, от задач самого анализа и технических и информационных возможностей.

В системе комплексного анализа эффективности деятельности бюджетной организации факторы, влияющие на процесс выполнения работ и оказания услуг, выявляются с точки зрения их влияния на обобщающие показатели, характеризующие степень выполнения задач

и функций бюджетной организации. Но при этом необходимо учитывать и обратную связь, т.е. влияние этих результативных показателей на показатели, характеризующие отдельные стороны работы бюджетной организации.

На пятом (расчетно-аналитическом) этапе испытывают построенные на предыдущих этапах факторные модели взаимосвязей показателей и собирают конкретные сведения о работе бюджетных организаций. По схеме, представленной на рис. 1, можно анализировать показатели в динамике их развития, а также плановые и прогнозные показатели по конкретной бюджетной структуре или организации. Методы горизонтального, вертикального, трендового анализа, сравнительного анализа финансовых коэффициентов позволят представить картину эффективности (неэффективности) деятельности бюджетной организации по сравнению с международной практикой и сектором некоммерческих организаций, выполняющих аналогичные функции. Информатизация процесса анализа позволит работать с моделью, например, определять, как изменение одного показателя (причины) влияет на все другие показатели (следствие), сравнить дополнительное вложение бюджетных средств для улучшения одного показателя – причины с повышением эффективности этих вложений, отражаемой в показателях – следствиях.

Завершающий, шестой, этап анализа (оценочный) включает обобщение результатов анализа с целью объективной оценки эффективности и социальной значимости деятельности бюджетной организации и выявления резервов для повышения эффективности деятельности бюджетной организации.

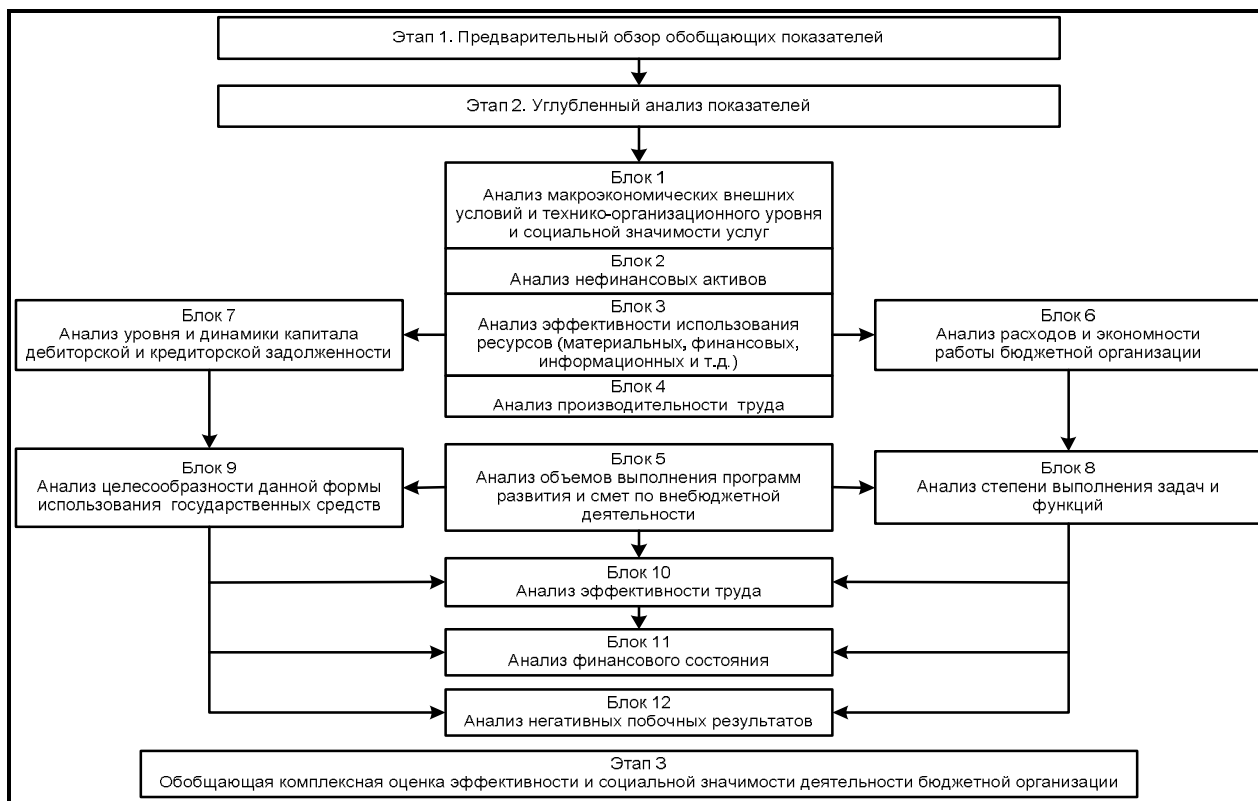


Рис. 1. Этапы и последовательность анализа эффективности деятельности бюджетной организации

Логико-методологическая схема соответствует внутренним связям показателей и факторов и открывает широкие возможности для применения прикладных компьютерных программ и математических методов анализа.

Последовательность анализа заключается в предварительной характеристике деятельности бюджетной организации, затем проводится углубленный анализ факторов и причин, определяющих эти показатели, выявляются внутриорганизационные резервы. На основе такого анализа оценивается деятельность предприятия.

Для объективной оценки эффективности деятельности бюджетной организации показатели отчетного периода приводятся в сопоставимый вид с данными предшествующих отчетных периодов и плановыми показателями.

Взаимосвязь основных групп показателей деятельности бюджетных организаций определяет схему и последовательность проведения анализа эффективности деятельности бюджетной организации. При этом особое значение имеет объективная основа формирования показателей.

При решении вопроса о последовательности анализа – идти ли от анализа первичных от показателей к обобщающим (синтез) или, наоборот, от обобщающих к первичным (собственно анализ) – нельзя не учитывать задачи и цели внутреннего управленческого анализа и потребности в информации главных распорядителей, распорядителей средств бюджета и органов, организующих исполнение бюджета. Также в информации нуждаются потребители бюджетных услуг.

Приоритетными задачами комплексного анализа эффективности деятельности бюджетной организации являются, на наш взгляд, системный подход к анализу, анализ взаимосвязи и взаимной обусловленности каждого блока анализа и вывод результатов анализа каждого блока на обобщающие показатели эффективности.

*Заббарова Ольга Алексеевна*

## Литература

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон №145-ФЗ от 31 июля 1998 г. Ст. 34.
2. Вейцман Н.Р. Методика преподавания счетного анализа. М., 1934.
3. Герстнер П. Анализ баланса: Пер.с нем. / Под. ред. Н.Г. Филимонова. – М. Экономическая жизнь, 1926.
4. Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: Учеб. пособие. – М.: Кнорус, 2007.
5. Проект модернизации Казначейской системы РФ: отчет №6 по дополнительным работам «Концепция развития бюджетного учета и отчетности в РФ».
6. Рудановский А.П. Анализ баланса. – М.: Макиз, 1925.
7. Рябухин С.Н., Климантов С.Б. Аудит эффективности государственного сектора экономики: Курс лекций. – М.: Триада ЛТД, 2006.
8. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности. – Минск: Новое знание, 1999.
9. Татур С.К. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий. М., 1940.
10. Теория экономического анализа / Под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд., пераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007.
11. Худяков П. Анализ баланса. Одесса, 1920.
12. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: ИНФРА-М, 2005.

## РЕЦЕНЗИЯ

Важнейшим условием эффективного функционирования национальной экономики является рациональное и экономное использование средств государственного бюджета, направляемых на содержание отраслей непродовольственной сферы. В этой связи существенное значение имеет учетно-аналитическое обеспечение экономического анализа, в том числе и экономической эффективности деятельности сектора государственного управления.

Повышение результативности деятельности бюджетных организаций во многом зависит от качественного анализа их деятельности. Поэтому изучение развития учетно-аналитического обеспечения, оценка его качества и проблем развития с учетом современного нормативного регулирования бюджетного учета и отчетности в Российской Федерации является актуальной задачей, что и определило выбор темы статьи.

В предложенной читателям публикации автором изучено и обобщено развитие учетно-аналитического обеспечения анализа хозяйственной деятельности организаций, в том числе и бюджетных учреждений. Рассмотрены в развитии принципы формирования рациональной системы информационного обеспечения управления деятельностью организации и учреждений государственного сектора экономики. Для оценки эффективности деятельности бюджетной организации предложен системный подход к анализу. Особый интерес представляет предложенная Заббаровой О.А. схема этапов и последовательности анализа эффективности деятельности бюджетной организации.

Вместе с тем к статье имеется ряд вопросов и замечаний:

- недостаточно обоснованы и описаны факторы, влияющие на эффективность деятельности бюджетных организаций;
- не определена система показателей комплексной оценки эффективности и социальной значимости деятельности бюджетной организации.

Указанные замечания не умаляют достоинств статьи, которая является самостоятельным научным исследованием и соответствует требованиям, предъявленным к публикациям в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Считаю, что материалы статьи посвящены актуальной проблеме, обладают теоретической новизной и имеют практическую значимость. Все положения, выдвигаемые автором, и методики для практического применения обоснованы и не вызывают сомнений.

*Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*



### 3.10. SYSTEM APPROACH IN DEVELOPMENT OF REGISTRATION-ANALYTICAL SUPPORT OF THE ANALYSIS OF ECONOMIC EFFICIENCY OF THE ORGANIZATION OF BUDGETARY SPHERE

O.A. Zabbarova, the Candidate of Sciences (Economic),  
the Senior Lecturer of Chair «Book keeping and Audit»

*Ulyanovsk State University*

The necessity to increase the efficiency of budgetary charges in the context of initiating the reform of the budgetary accounting and reporting is scientifically proved in the article. A distinctive feature of the material offered to the readers is the critical estimation of registration-analytical support of analysis in dynamics of its development. In conformity with the approaches developed in the foreign practice, the basic requirements to modern registration-analytical support of the analysis of the efficiency of activity of budgetary organizations are defined. In connection with the reorganization of budgetary accounting and reporting in Russia the system approach to the analysis of the efficiency of activity of the budgetary organizations is offered. Stages of carrying out the analysis of efficiency are considered and a general block diagram of the complex analysis of the efficiency of activity of budgetary organization is presented in the article.

#### Literature

1. The Budgetary Code of the Russian Federation. The Federal law 145-ФЗ of July, 31st, 1998, Item 34.
2. N.R. Weizman. Technique of teaching account analysis. M., 1934.
3. P. Gerstner. Analysis of balance: Translation from German/ Edited by N.G. Filimonova. M. Economic life, 1926.
4. E.I. Ivanova, M.V. Melnik, V.I. Shlejnikov. «Audit of efficiency in market economy». M. Tutorial, Knorus, 2007.
5. The Project of modernization of Exchequer system of the Russian Federation: the report №6 on additional works «Concept of development of the budgetary accounting and the reporting in the Russian Federation».
6. A.P. Rudanovskiy. Analysis of balance. M.: Markiz, 1925.
7. S.N. Rjabuhin, S.B. Klimantov. «Audit of efficiency of public sector of economy». A series of lectures. M. Triada ltd, 2006.
8. G.V. Savitskaya. Analysis of economic activities. Minsk, No-voe znanie, 1999, p. 34.
9. S.K. Tatur. Analysis of economic activities of industrial enterprises. M., 1940.
10. Theory of economic analysis. Edition 5, revised and added edition by M.I. Bakanova. M., Finance and statistics, 2007.
11. P. Khudyakov. Analysis of balance. Odessa, 1920.
12. A.D. Sheremet. «Theory of economic analysis». M. Infra – M, 2005. p. 71-72, p. 153.