

УДК 338.2:330.534 (477)

**ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАКЛАДІВ БЮДЖЕТНОЇ СФЕРИ****Ланова О.М.***Національна академія керівних кадрів культури і мистецтв*

У статті проаналізовано заклади бюджетної сфери України, а саме – їх фінансово-господарська та економічна діяльність; охарактеризовані їх відмінні риси від організацій та закладів інших форм власності. Особливістю виробничо-господарської та фінансової діяльності бюджетних та наукових установ і організацій є ще те, що процеси надання послуг та їх споживання тісно взаємопов'язані та співпадають у місці та часі. У зв'язку з цим у якості об'єкта аналізу виступає сфера обслуговування. Також розкривається сутність економічного аналізу, досліджуються його принципи, завдання, особливості застосування у закладах і підприємствах некомерційного сектору. Було встановлено, що окрім таких загальноприйнятих показників діяльності підприємств, які можуть бути вираховані та досліджені незалежно від галузі діяльності підприємства (наприклад, використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, ефективності використання матеріальних ресурсів, основних засобів тощо), проведення економічного аналізу в закладах бюджетної сфери має включати також такий показник, як аналіз виконання кошторису. Кошторис не тільки передбачає потребу в грошових ресурсах для господарських операцій, але й характеризує ефективність використання бюджетних коштів певним підприємством/закладом чи відповідною галуззю загалом.

**Ключові слова:** бюджетний заклад, соціокультурна сфера, економічний аналіз, виробничо-господарська діяльність, фінансово-господарська діяльність, кошторис

UDC 338.2:330.534 (477)

**PRINCIPLES OF ECONOMICAL ANALYSIS OF ACTIVITY OF GOVERNMENT-FINANCED INSTITUTIONS****Lanova O.M.***National Academy of Supervisory Frame of Culture and Arts*

The article analyses government-financed organizations of Ukraine and their economical and financial activities. Distinct features are described that make difference between budgetary and establishments of other patterns of ownership. Besides, the authors provide the information about the essence of economical analysis, alongside with its principles, tasks, particularities of usage in non-commercial organizations and establishments. It was emphasized that apart from some common indexes that can be calculated and studied with disregard to the sphere of the activity

of the organization (such as usage of labor force, payroll budget, efficiency of material resources usage and so on), economical analysis of non-commercial organizations must include the index of estimate fulfillment. The estimate does not only forecast the need in financial resources for economical activities, but also it characterizes efficiency of usage of governmental means by a certain organization or a whole sector.

**Keywords:** government-financed organizations, social and cultural sphere, economical analysis, industrial and economic activity, financial activity, estimate

**Актуальність проблеми.** Економічний аналіз найчастіше розглядається як вивчення економіки і господарської діяльності підприємств. Основною його метою є вивчення об'єктивних економічних закономірностей з метою їх використання у практичній діяльності: у знаходженні найбільш оптимальних шляхів розвитку, збалансованих темпів і пропорцій, максимального покращення виробничо-господарської діяльності підприємства та підвищення ефективності виробництва. Предметом економічного аналізу підприємств є господарська діяльність підприємств, яка відображається в різних джерелах інформації [3].

Проте існує різноманіття об'єктів економічного аналізу, що обумовлюється відмінністю господарських функцій підприємств та організацій. Таким чином, економічний аналіз закладів бюджетної сфери (наприклад, інституцій соціокультурної діяльності, наукових установ, навчальних закладів ті ін.) дозволяє проаналізувати стан бюджетних організацій та їх мереж, перевірити правильність, об'єктивність та актуальність планових показників господарської діяльності, а також стану норм та нормативів, що їх регулюють. Окрім цього, він також є ключовим інструментом неупередженої оцінки результатів діяльності, виконання планів або причин їх невиконання. Прикінцева мета аналізу - це пошук потенціалу для подальшої оптимізації діяльності установ та організацій, які асигнуються з державного та місцевих бюджетів. Отже, економічний аналіз як один із найважливіших інструментів управління повинен ретельно досліджуватися та, як наслідок, широко застосовуватись в господарській практиці закладів культури.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Вивченням проблеми проведення економічного аналізу займаються такі науковці, як С.О Левицька [4], О.В. Яришко [10], А.Д. Шеремет, В.Д. Герасимова,

Г.В. Савицька, С.Е. Барнгольц, Н.В. Дембінський, В.В. Ковальов, О.Н. Волкова, А.В. Пенюгалова [6], Л.Н. Чечевичина та інші. Проте більшість науковців не розглядають його застосування у закладах бюджетної сфери, чим й обумовлена робота над даним дослідженням.

**Мета роботи** - розкрити особливості виробничо-господарської та фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, дослідити специфічні риси економічного аналізу та його проведення в установах бюджетної сфери, зокрема закладів соціокультурної сфери.

**Викладення основного матеріалу досліджень.** Системне уявлення про метод економічного аналізу дозволяє чітко формулювати структурно-змістовний аспект даної категорії. Зрозуміло, що сутність методу економічного аналізу виражається в способі застосування конкретних прийомів аналізу, тоді як змістовно метод економічного аналізу виражає економічні відносини, що виникають між суб'єктами господарювання та дослідження з приводу застосування конкретного прийому або комплексу прийомів економічного аналізу. Форма цих відносин опосередковується тими вимогами і принципами, які лягають в основу аналізу і характеризують економічну реалізацію методу. Останнє розуміється як процес використання методу економічного аналізу в заданих аналітиком умови і обмеження як елемент конкретної методики дослідження. Реалізація методу економічного аналізу обумовлює формування його характеристик, які, на думку А.В. Пенюгалової, Л.Н. Чечевичиної і ряду інших авторів полягають у наступному:

1. Використання системи певних показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність економічного агента;
2. Дослідження факторів, що вплинули на зміну результатів фінансово-господарської діяльності;
3. Вивчення і вимірювання взаємозв'язку між показниками, що входять в досліджувану систему;
4. Вимірювання взаємозв'язку між факторами і результативними ознаками з метою підвищення ефективності роботи аналізованого суб'єкта господарювання.

Деякі автори справедливо доповнюють перелік такою рисою як вибір вимірників для оцінки аналізованих явищ і процесів в залежності від їх змісту. Вищезазначене дає підставу вважати, що кожен конкретний метод економічного аналізу може бути практично використаний або

економічно реалізований тільки в аспекті застосування конкретної методики дослідження, яка визначає алгоритм і форму його (їх) застосування або на думку Т.Б. Бердникова «включає сукупність конкретних методів (прийомів) і способів виконання техніко-економічного аналізу». Логічним бачиться дослідження економічних процесів з використанням різноманітності методів економічного аналізу.

Для того, щоб зрозуміти принципову різницю між економічним аналізом діяльності закладів бюджетного сектору та іншими підприємствами та організаціями, необхідно, перш за все, проаналізувати особливості фінансово-господарської та виробничо-господарської діяльності бюджетних установ, зокрема закладів культури.

Отже, відповідно до ст.2 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами та доповненнями) бюджетні установи - це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [2].

Базуючись на дослідженні наукової літератури з питань аналізу діяльності бюджетних установ, зокрема праць С. Левицької, можна виділити певні особливості виробничо-господарська та фінансова діяльність таких організацій та закладів, які відбиваються на методиці та організації економічного аналізу [4]:

- форма власності бюджетних установ може бути тільки державною чи комунальною;

- метою діяльності бюджетних установ є надання нематеріальних послуг, а не отримання прибутку, адже вони реєструються як неприбуткові організації;

- фактичні витрати не порівнюються з отриманими результатами. Не існує поняття «негативний результат». Соціально-культурні потреби суспільства в нематеріальних послугах відіграють ключову роль у саморегуляції та самореалізації кожної людини і не мають межі задоволеності;

- фінансовий стан бюджетних установ визначається повнотою та своєчасністю асигнувань з відповідних бюджетів; вони не наділяються оборотними коштами;

- можливості автоматизації у сфері послуг є обмеженими у зв'язку з тим, що праця у соціокультурній сфері має чітко виражений творчий ухил, який не піддається заміні технікою. Технічні засоби можуть лише поглибити різноманіття професійних можливостей таких працівників та полегшувати вирішення організаційних питань. Сама з цієї причини виробництво послуг у більшій мірі складається з витрат на заробітну плату та характеризується високою трудомісткістю;

- бюджетні установи функціонують на основі кошторисного фінансування, адже вони є складовою бюджетної системи країни. Кошторис – це основний документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, передбачених на рік відповідно до бюджетних призначень, визначає обсяг, цільове спрямування та щоквартальний розподіл коштів, спрямованих із бюджету на утримання установ [8].

Особливістю виробничо-господарської та фінансової діяльності бюджетних та наукових установ і організацій є ще те, що процеси надання послуг та їх споживання тісно взаємопов'язані та співпадають у місці та часі. У зв'язку з цим в якості об'єкта аналізу виступає сфера обслуговування. Для бюджетних установ вона характеризується контингентом – сукупністю людей, що утворюють однорідну в будь-якому відношенні групу. Це колектив службовців установи, учнів школи, студентів вузу. Під контингентом також розуміється певна норма обслуговування. Для вузів вона встановлюється у вигляді контингенту прийому учнів з метою забезпечення виконання завдань та заказів на підготовку спеціалістів для народного господарства у відповідності до встановленої потреби в них, чисельність населення для обслуговування поліклінікою, лікарнею чи бібліотекою [4].

Як відомо, одним із принципів економічного аналізу є комплексність [5], тобто аналізуватися повинен кожний етап планування - від кошторису окремої установи до бюджету держави в цілому. Він є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління бюджетною установою.

Найбільш детально та точно розкривають сутність економічного аналізу в закладах бюджетної сфери його завдання [1, 3, 5,], а саме:

- визначення потреб суспільства в послугах бюджетних установ та їх обсяги;
- вивчення повноти задоволення потреб суспільства в соціокультурних послугах та/або продуктах та перевірка дотримання встановлених нормативів;
- оцінка ефективності використання ресурсів, якими володіє бюджетна установа;
- виявлення та вимірювання факторів відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності бюджетних та наукових установ і організацій від нормативних та винайдення резервів;
- підготовлення аналітичної інформації для вибору оптимальних управлінських рішень.

Проте слід зауважити, що перераховані завдання конкретизуються в залежності від сфери діяльності, наявних ресурсів та окремих господарських ситуацій для різних бюджетних установ. Тому цей перелік можна назвати узагальненим. Розширені завдання вирішуються з допомогою загальних та власних методик дослідження економічного аспекту функціонування установ.

Економічний аналіз має надзвичайно важливе значення в управлінні економічним і соціальним розвитком країни. Тому прицільну увагу необхідно приділяти й організації проведення економічного аналізу в установі. Вона має передбачати повне охоплення аналітичною роботою всіх її служб і підрозділів. Вона повинна починатися з розподілу обов'язків між структурними підрозділами та спеціалістами: враховується кількість і територіальна цілісність структурних одиниць і систем управління, структура виробництва, структура та технічна оснащеність управлінського апарату, організація планування та обліку тощо[3].

Окрім таких загальноприйнятих показників діяльності підприємств, які можуть бути вираховані та досліджені незалежно від галузі діяльності підприємства (наприклад, використання трудових ресурсів та фонду оплати праці, ефективності використання матеріальних ресурсів, основних засобів тощо), проведення економічного аналізу в закладах бюджетної сфери має включати також такий показник, як аналіз виконання кошторису. Кошторис передбачає потребу в грошових ресурсах для господарських операцій: придбання товарно-матеріальних цінностей, розрахунки за їх поставки та інші операції, пов'язані з діяльністю організації в поточному бюджетному році [7].

Як доходи загального фонду, так і власні доходи бюджетних установ підлягають плануванню. Власні доходи бюджетних установ доповнюють та підстраховують функції бюджетних асигнувань та забезпечують виконання основних завдань у разі нестачі доходів загального фонду. Вищезгадана категорія доходів набуває дедалі більшого значення серед інших об'єктів економічного аналізу у зв'язку з активним включенням бюджетних установ у процес надання платних послуг, так звану «виробничу діяльність». Власні надходження до спеціального фонду бюджетної установи класифікують за такими ознаками [4, 10]:

- за доходами, що отримуються від надання функціонально основних послуг бюджетних установ (студентам, які навчатимуться у плановому періоді на контрактній основі; хворим, яким буде надано медично-лікувальну допомогу за власні кошти; пацієнтам, яким буде надано медично-діагностичну допомогу за власні кошти; відвідувачам музеїв, виставок тощо);

- за доходами, що отримуються від господарської чи господарсько-виробничої діяльності (за вироби навчально-виробничих майстерень, продукцію сільськогосподарських навчальних підсобних господарств), за проживання у гуртожитках і відомчих квартирах та за харчування в установі;

- за доходами від оренди приміщень бюджетних установ (розрахункові показники - площа приміщень, кількість обладнання та іншого майна, розмір орендної плати); за доходами від реалізації майна (розрахункові показники - кількість запланованих до реалізації об'єктів необоротних активів, крім будівель і споруд та інших матеріальних активів, зокрема списаних як непридатних до реалізації, і вартість реалізації).

Джерелом збільшення обсягу послуг, підвищення якості обслуговування виробництва і населення і, як наслідок, зростання їхніх фінансових можливостей та матеріального стимулювання працівників виступають різноманітні надходження власних коштів. Тому їх формування та раціональне використання є ключовим для розвитку бюджетних закладів. Рішенням уряду визначаються види діяльності, в яких здійснюється формування спеціального фонду в бюджетних установах.

Важливим в умовах дотримання бюджетною установою завдань щодо заощадливого використання бюджетних коштів, необхідності дотримання нормативів і положень, передбачених законодавством з

оплати праці, тощо є аналіз видатків на заробітну плату. Проведення аналізу використання фонду оплати праці дає можливість оцінити потребу установи в коштах на оплату праці, її обґрунтованість, визначити повноту використання фонду заробітної плати в цілому по установі та окремо за категоріями персоналу [9]. Вивчення результатів аналізу видатків на заробітну плату дає можливість:

- впливати на ефективність праці працівників бюджетної сфери;
- запобігати нераціональним, необґрунтованим виплатам за рахунок коштів, передбачених кошторисом на оплату праці;
- виявляти фактори впливу на зміну виплат з фонду заробітної плати.

Вартим нашої уваги є й той факт, що кошторис бюджетної установи передбачає видатки на харчування, у той час, коли майже не існує підприємств в інших сферах діяльності, де харчування враховувалося б. Головним завданням аналізу цієї статті є обґрунтування прямої залежності між використанням видатків на продукти харчування та забезпечення підвищення якості послуг. Обсяг продуктів харчування визначається виходячи з чинних норм харчування, кількості днів харчування, контингенту людей, які харчуються [3, 10].

Видатки на капітальний ремонт будівель і споруд й видатки на придбання основних засобів відносяться до капітальних видатків. Капітальний ремонт будівель і споруд - це заміна або відновлення окремих застарілих їх елементів, що дає можливість надалі експлуатувати будівлі та споруди в придатному стані [8]. Для отримання асигнувань на його проведення необхідно скласти акти дефектів та підготувати технічну документацію. Кошти виділяються у разовому порядку на підставі переліку робіт, що підлягають першочерговому виконанню.

Витрати бюджетних коштів пов'язані з придбанням товарно-матеріальних цінностей тривалого використання, що використовуються у процесі надання послуг населенню. Це стосується більшою мірою інших статей кошторису: обладнання, інвентарю, книг для навчальних закладів та бібліотек тощо. Тому потреба в них у процесі обслуговування відвідувачів є критерієм оцінки необхідності та доцільності їх придбання. У процесі аналізу витрат на придбання обладнання та інвентарю перелік фактично придбаних предметів зіставляють з переліком, визначеним під час обґрунтування кошторису.



За встановленими відхиленнями оцінюється здійснення витрат за цільовим призначенням. У процесі аналізу виявляється склад витрат на навчальні цілі, відповідність їх цільовому призначенню, рівень забезпеченості установ навчально-методичними матеріалами, їх збереженість та ефективність використання. При аналізі враховуються норми постачання і терміни використання, наявність їх на складі та в експлуатації, можливість дбайливого використання [7].

Оцінка виконання кошторису витрат вимагає проведення правильного аналізу відхилень касових видатків від фактичних по кожній статті витрат із з'ясуванням причин. Ці причини впливають з особливостей обліку касових та фактичних видатків по кожній і елементів витрат.

Касові видатки - це всі суми, видані банком, як готівкою, так і шляхом безготівкових розрахунків. Вони характеризують рух коштів, виділених установі. До фактичних витрат відносяться дійсні витрати установ, оформлені відповідними документами, а також витрати по неоплаченими рахунками кредиторів щодо нарахованої заробітної плати. Останні оцінюють повноту використання отриманих підприємством коштів. Касові видатки не повинні перевищувати річні асигнування як в цілому по уточненої кошторисі, так і за окремими статтями витрат. Однак вони можуть бути вище або нижче загальної суми фактичних витрат. Касові або фактичні витрати і механізм їх співвідношення дозволяє за даними звітності установи визначити загальну суму як тих, так і інших витрат. Вони розраховуються за формулами, які наочно ілюструють співвідношення між ними і сприяють виявленню причин перевищення касових видатків над фактичними або фактичних над касовими. Дослідження існуючих між ними взаємозалежності і співвідношення дає можливість виявити і проаналізувати виробничі та фінансові ситуації, що виникли в процесі виконання єдиного кошторису доходів і видатків.

**Висновки.** Економічний аналіз має важливе значення для управління економічним і соціальним розвитку країни на всіх рівнях суспільного виробництва. Проте підприємства та установи різних галузей діяльності вимагають використання різних показників та проведення аналізу за різними напрямками у зв'язку з суттєвими відмінностями у виробничо-господарській та фінансовій діяльності установ.

У процесі аналізу бюджетних організацій та закладів необхідно виходити з того, що нарахування грошових ресурсів на або перерахування їх із бюджету організації здійснюється згідно із затвердженим кошторисом. Тому ефективність функціонування бюджетних установ тісно пов'язана з виконанням раціонально складеного та затвердженого кошторису. Для бюджетних установ не передбачена звітність, яка б дозволяла проаналізувати рух за статтями власного капіталу. Кошторис передбачає потребу в грошових ресурсах для господарських операцій: придбання товарно-матеріальних цінностей, розрахунки за їх поставки та інші операції, пов'язані з діяльністю організації в поточному бюджетному році тощо.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бариленко В.И., Бердников В.В., Бородин Е.И. Экономический анализ. — М.: Эксмо, 2010. — 352 с.
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Економіка розвитку / О.М. Царенко, Н.О. Бей, І.І. Д'яконова, І.В. Сало; за ред. д.е.н., професора І.В. Сало. — Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. — 590 с.
4. Левицька, С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С.О. Левицька // Економічний аналіз. — 2008. — № 2. — С. 361-369.
5. Організація та методика економічного аналізу. — Одеса, ОДЕУ. — 2010 — 351 с.
6. Пенюгалова А.В., Яковенко С.Н., Мамий Е.А. Теория экономического анализа. — Ростов н/Д: Феникс, Краснодар: Неоглори, 2008. — 183 с.
7. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. Управление финансами. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 639 с.
8. Словник Економічних термінів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://subject.com.ua/economic/finances1/73.html>
9. Теория экономического анализа / Под ред. Р.П. Казаковой, С.В. Казакова. — М.: Инфра-М, 2008. — 237 с.
10. Яришко, О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. — №1(3). — 2008. — с. 174 – 180.