

Волкова Мария Владимировна

бухгалтер по кассовым операциям

«5 финансово-экономическая служба» (филиал)

ФКУ «Управление Черноморского флота»

магистрант

Институт экономики и управления

ФГАОУ ВО «Крымский федеральный

университет им. В.И. Вернадского»

г. Симферополь, Республика Крым

Джаферова Лилияр Рустемовна

канд. экон. наук, доцент, преподаватель

Институт экономики и управления

ФГАОУ ВО «Крымский федеральный

университет им. В.И. Вернадского»

г. Симферополь, Республика Крым

ОСОБЕННОСТИ ПОЭТАПНОГО ПОСТРОЕНИЯ МЕТОДИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ КАЗЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

***Аннотация:** в статье поэтапно описывается методика проведения управленческого анализа основных средств государственного казенного учреждения. Описаны характерные особенности анализа основных средств в казенных учреждениях. На основе проведенного исследования авторы предлагают формировать политику управления основными средствами в государственных казенных учреждениях с целью повышения эффективности эксплуатации имущества государства и доведения ее до вышестоящего бюджетного распорядителя.*

***Ключевые слова:** управленческий анализ основных средств государственного казенного учреждения, смета расходов бюджета, политика управления основными средствами учреждения.*

Основные средства играют большую роль в учете и анализе имущества казенных учреждений. Основные средства как определяющий фактор технической и производственной оснащенности труда фигурируют во всех направлениях деятельности учреждения. При этом, спецификой государственного казенного учреждения является строгий бюджетный учет и контроль расходования бюджетных средств и эксплуатации имущества государства. Для оперативного учета и контроля основных средств учреждения необходимо проводить систематический финансовый и управленческий анализ основных средств, направленный на формирование политики управления основными средствами.

В казенных учреждениях существует необходимость четкого регулирования движения, технического состояния основных средств. Для управления основными средствами необходимо иметь алгоритм, методику управленческого анализа основных средств, что позволит проводить управленческий анализ для планирования бюджетной сметы на предстоящие периоды, что является важнейшей задачей бюджетного бухгалтерского учета.

Для построения методики управленческого анализа основных средств необходимо четко сформулировать цели, задачи и этапы данной аналитической работы.

Целью управленческого анализа состава, движения, эксплуатации и технических характеристик основных средств в бюджетном казенном учреждении является, в первую очередь, анализ эффективности использования имущества государства и целевого расходования бюджетных средств, направляемых на осуществление операций с основными средствами для их передачи, реализации, приобретения, изготовления, сооружения, строительства, дооборудования, реконструкции и прочих мероприятий с основными средствами. Также, целью анализа является выявление резервов по улучшению технических характеристик производственных мощностей учреждений, разработка мероприятий по их обновлению, ремонту и модернизации и своевременное доведение до вышестоящего органа распределения бюджета информации о необходимости финансирования потребностей в части движения и модернизации основных средств.

Для достижения поставленных целей необходимо осветить следующие задачи анализа состава, движения, эксплуатации и технических характеристик основных средств в бюджетном казенном учреждении:

1. Контроль целевого использования бюджетных средств в разрезе доведенных лимитов бюджетных обязательств.
2. Определение и анализ показателей использования нефинансовых активов.
3. Анализ использования бюджетных средств, выделяемых на осуществление операций с основными средствами.
4. Разработка политики обновления основных средств.
5. Разработка общей политики управления основными средствами учреждения и бюджета (сметы) операций по движению и обновлению основных средств на предстоящий период.

В процессе постановки задач управленческого анализа основных средств необходимо принимать во внимание особенности бухгалтерского учета бюджетных учреждений, основными из которых являются:

- организация учета в разрезе статей бюджетной классификации;
- основные средства, находящиеся на балансе бюджетных учреждений, не являются их собственностью, а находятся на оперативном управлении;
- контроль исполнения сметы расходов;
- строгое соответствие учета и отчетности требованиям нормативных документов;
- подконтрольность вышестоящему учреждению требует вести оперативный управленческий учет основных средств для своевременной подачи необходимой информации вышестоящему учреждению по вопросам наличия, поступления, выбытия, перемещения и улучшения основных средств;
- при анализе структуры основных средств выделяется отсутствие деления основных средств на производственные и непроизводственные, что связано с непроизводственным характером деятельности государственных учреждений.

Таким образом, ориентируясь на поставленные цели и задачи анализа и управления основными средствами учреждения, аналитик (бухгалтер, главный бухгалтер, управляющий) в конечном итоге анализа формирует политику управления основными средствами и доводит до вышестоящего распорядителя средств бюджета смету расходов бюджетных средств в части операций с основными средствами. Сформированная политика управления основными средствами дает руководителям возможность быть уверенными, что управленческие решения по использованию, эксплуатации и движению основных средств являются эффективными с точки зрения расходования средств бюджета и эффективного использования имущества государственной казны.

Дальнейшим действием построения методики управленческого анализа основных средств казенного учреждения является формирование этапов проведения данного анализа. Основываясь на рекомендации И. А. Бланка и учитывая особенности бюджетных учреждений, сформируем и представим на рисунке 1 этапы управленческого анализа основных средств [1, с. 187–196].



Рис. 1. Этапы формирования политики управления основными средствами казенного учреждения [1, с. 187–196]

При проведении аналитической работы с основными средствами необходимо опираться на информацию из бюджетной отчетности: форма 0503168 «Сведения о движении нефинансовых активов», форма 0503130 «Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета». Также, необходимые сведения дают бухгалтерские записи и бухгалтерские регистры за анализируемый период.

Первый этап методики управленческого анализа основных средств казенного учреждения подразумевает анализ объема, состава и структуры основных средств в динамике. В процессе данного анализа исследуется удельный вес групп основных средств в общей их сумме согласно нормативной классификации.

Для казенных учреждений данными нормативными документами выступают Приказ Минфина РФ от 01.12.2010 г. №157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению», Приказ Минфина РФ от 06.12.2010 г. №162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению», Приказ Минфина РФ от 1.07.2013 г. №65н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», Постановление Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. №359 «ОК 013–94. Общероссийский классификатор основных фондов» [2,4,5,6].

В рамках данного этапа для целей анализа и управления основными средствами необходимо также группировать их на активные и пассивные. К активной части относится комплекс машин и механизмов, которые принимают непосредственное участие в производственном процессе либо напрямую связаны с целью функционирования учреждения. Например, для Министерства обороны актив-

ными основными средствами будут являться те, которые служат для вооруженной защиты Российской Федерации и обеспечения армии всеми необходимыми средствами. К пассивной части основных средств относятся другие виды фондов, которые не принимают непосредственного участия в производственном процессе, но необходимы для его обеспечения (земли, здания, сооружения, инвентарь и др.). Они обеспечивают нормальное использование активной части основных средств.

Таким образом, применяются методы вертикального и горизонтального анализа информации о наличии основных средств. Результаты данного анализа оформляются в аналитические таблицы и считаются общими ознакомительными процедурами анализа основных средств.

Вторым этапом управленческого анализа основных средств казенного учреждения является анализ движения основных средств с помощью следующих формул управленческого анализа: коэффициент обновления, коэффициент выбытия, коэффициент прироста, фондовооруженность активной и пассивных частей основных средств.

В результате данного исследования определяется доля вновь введенных и выбывших в отчетном периоде основных средств в общей их сумме, сумма активов, наращённых в определенном периоде. Важную роль играет показатель фондовооруженности, так как он показывает, какая сумма основных средств приходится на 1-го работника, то есть, техническую оснащенность труда. Данная информация анализируется в динамике и выводятся причины замедления либо увеличения оборота и обеспеченности основными средствами сотрудников учреждения.

Анализ технического состояния и возрастного состава основных средств в разрезе групп и классификаций является третьим этапом методики управленческого анализа основных средств. Данная аналитическая работа дает информацию об изношенности имеющихся в учреждении основных фондах, о ее общих технических характеристиках с помощью следующих формул управленческого анализа: коэффициент износа, показатель среднего срока службы основных средств.

На основе проведенных расчетов можно сделать вывод о степени изношенности основных средств и их среднего срока службы. Коэффициент износа показывает, какая доля начисленного износа приходится на общую стоимость основных средств. Так как сумма начисленной амортизации прямо связана со временем эксплуатации с момента оприходования основного средства, коэффициент износа показывает степень изношенности оборудования. Условно установленная величина данного показателя составляет 50%. В случае превышения данной доли принято считать, что основные средства изношены чрезмерно и требуется разработать более активную политику обновления основных средств. Анализ среднего срока службы основных средств в динамике позволяет сказать об изменениях возрастного состава оборудования в разрезе групп и является дополнительным показателем к степени изношенности нефинансовых активов.

Таким образом, взаимодействие вышеизложенных показателей дает аналитику информацию об общем техническом состоянии основных средств учреждения.

Четвертым этапом исследования основных средств бюджетного казенного учреждения является анализ исполнения сметы расходов бюджета в части операций с основными средствами. Данные аналитические работы связаны с анализом формы 0503127 «Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета» согласно Приказу Минфина РФ от 28.12.2010г. №191н «Об утверждении инструкции о порядке составления и предоставления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» [3]. Отчет дает информацию о доходах бюджета в разрезе групп доходов, расходовании средств бюджета по всем статьям бюджетной классификации, степени исполнения бюджетных назначений и лимитов бюджетных обязательств на конец отчетного периода.

Анализ необходимо производить по тем статьям расходов бюджета, которые прямо относятся к движению основных средств конкретного учреждения. Например, согласно Приказу Минфина РФ от 01.07.2013г. №65н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации», по группе расходов бюджета 244 «Иные закупки товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд» и классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) 310 «Увеличение стоимости основных средств», 410 «Уменьшение стоимости основных средств» аккумулируется вся информация о закупках, прочем поступлении и выбытии основных средств учреждения. Анализ будет происходить по следующей формуле:

$$\text{Выполнение сметы} = \frac{\text{Исполнено через фин.органы} + \text{Исполнено через банковские счета}}{\text{Утверж} - \text{е бюдж.назначения} + \text{Лимиты бюдж.обязательств}} * 100\%$$

По данной формуле рассчитывается процент выполнения бюджетных назначений за отчетный период. Результаты анализа дают информацию о том, насколько полно бюджетное учреждение использует доведенные до него лимиты бюджетных средств, имеет ли смысл снизить или увеличить расходование бюджетных средств по статьям операций с основными средствами.

Результаты формы 0503127 «Отчет об исполнении бюджета» в конце года показывают расходование средств бюджета с дефицитом или профицитом. Как правило, бюджетные учреждения стремятся к полному использованию бюджетных средств. Однако, учитывая особенности бюджетного учета и, как следствие, анализа казенных учреждений, в процессе аналитической работы необходимо проанализировать Отчет об исполнении бюджета за несколько отчетных периодов и его результаты.

Дальнейшим этапом анализа основных средств учреждений является формирование политики обновления основных средств на предстоящий период, которая будет составной частью общей политики управления основными средствами.

Для формирования политики обновления основных средств необходимо рассчитать общую потребность учреждения в основных средствах на предстоящий период в стоимостном выражении, что будет являться одним из методов оптимизации общего объема основных средств. Данная оптимизация выполняется на основе анализа динамики коэффициентов обновления, выбытия, прироста, фондовооруженности и среднего срока службы основных средств с использованием экспертных оценок согласно следующей формулы:

$$ОП = (ОС_{на\ конец} - ОС_{пассивные}) * (1 + \Delta k_{обновления}) * (1 + \Delta k_{прироста}) * (1 + \Delta \Phi_{активн.}) * (1 / \Delta \bar{T}_c)$$

где ОП – общая потребность учреждения в активной части основных средств на предстоящий период;

$ОС_{на\ конец}$ – первоначальная стоимость всех основных средств, используемых на конец отчетного периода;

$ОС_{пассивные}$ – первоначальная стоимость пассивной части основных средств на конец периода;

$\Delta k_{обновления}$ – планируемый прирост коэффициента обновления основных средств;

$\Delta k_{прироста}$ – планируемый прирост коэффициента прироста основных средств;

$\Delta \Phi_{активн.}$ – планируемый прирост коэффициента фондовооруженности учреждения;

$\Delta \bar{T}_c$ – планируемое снижение среднего срока службы основных средств учреждения.

Используя данную формулу, рассчитывается сумма активной части основных средств, необходимая учреждению для осуществления мероприятий по улучшению политики управления внеоборотными активами. Так как при расчете формулы необходимо опираться на экспертное суждение, результаты формулы являются субъективными, каждое конкретное учреждение рассчитывает потребность в основных средствах исходя из объемов и характера деятельности в определенный отчетный период.

Основываясь на полученный результат, рассчитывается необходимый бъем обновления основных средств в стоимостном выражении.

Определение необходимого объема обновления основных средств связано с простым и расширенным воспроизводством основных средств. Простое воспроизводство связано с пропорциональной заменой машин и оборудования, выбывающее в связи с их физическим и моральным износом на новые основные средства. Расширенное воспроизводство основных средств рассчитывается по следующей формуле [1, с. 201]:

$$ОВА_{раси} = ОП - ФН_{ова} + СВ_{ф} + СВ_{м}$$

где $ОВА_{раси}$ – необходимый объем обновления основных средств в процессе их расширенного воспроизводства;

ОП – общая потребность учреждения в активной части основных средств (рассчитывается по предыдущей формуле);

$ФН_{ова}$ – фактическое наличие используемых основных средств на конец отчетного периода;

$СВ_{ф}$ – стоимость основных средств, выбывающих в предстоящем периоде в связи с физическим их износом;

$СВ_{м}$ – стоимость основных средств, выбывающих в предстоящем периоде в связи с моральным их износом.

По рассмотренному алгоритму может быть определен необходимый объем обновления в целом по всем основным средствам, по их отдельным группам и классификациям. Результатом применения данной формулы будет являться стоимостное выражение прироста активной части основных средств в предстоящем периоде. Данная сумма может войти в смету расходов бюджета как планируемый прирост основных средств, а также на нее необходимо ориентироваться при разработке форм обновления основных средств.

Выбор наиболее эффективных форм обновления отдельных групп основных средств связан с планируемой интенсивностью эксплуатации конкретного основ-

ного средства, техническим состоянием машин и оборудования, требующих обновления, их техническими характеристиками, возможностями бюджетного финансирования на предстоящий финансовый период. Обновление основных средств может осуществляться в следующих основных формах:

1. Текущий ремонт.
2. Капитальный ремонт.
3. Закупка, приобретение, безвозмездное получение новых основных средств.
4. Достройка, дооборудование, реконструкция, в том числе с элементами реставрации, технического перевооружения, модернизации, частичной ликвидации (разукомплектации).

Выбор конкретных форм обновления осуществляется исходя из критерия эффективности той или иной формы обновления, требований технических характеристик. Определение стоимости обновления основных средств в разрезе различных их форм зависит от выбранной формы обновления.

Так, при текущем или капитальном ремонте стоимость обновления определяется на основе разработки планового бюджета (сметы затрат) их проведения. При подрядном способе осуществления ремонтных работ основу разработки планового бюджета составляют тарифы на услуги подрядчика, при хозяйственном способе – расходы учреждения калькулируются по отдельным их статьям. Данный плановый бюджет доводится до вышестоящего органа и при выделении финансирования и доведения лимитов бюджетных средств осуществляется ремонт.

Стоимость обновления основных средств путем приобретения новых их аналогов включает рыночную стоимость соответствующих видов активов, в том числе, расходы по их доставке, установке, подготовке к эксплуатации.

Результаты вышеперечисленных методик для принятия управленческого решения позволяют формировать общую потребность в обновлении основных средств в общей их совокупности, отдельных их групп и классификаций.

Завершающим этапом управленческого анализа основных средств является непосредственное формирование политики управления основными средствами учреждения. Данная политика фактически является результирующими выводами по итогам вышеизложенных методик, приемов и формул. Методика управления основными средствами доводится до распорядителей бюджетных средств в конце отчетного периода в свободном порядке по всем необходимым статьям расходов бюджета.

Политика управления основными средствами в учреждениях – свод рекомендаций, смет, бюджетов и расчетов, доводимых до вышестоящих распорядителей бюджетных средств, на будущий период относительно оптимизации объема основных средств и их обновления.

Согласно данному определению, после проведения всех необходимых расчетов необходимо составить смету (бюджет) по управлению основными средствами. Так как утвержденной на нормативно-законодательном уровне сметы затрат на управление основными средствами нет, необходимо руководствоваться общими рекомендациями:

1. Информацию необходимо подавать в таблицах, с расшифровками аналитических расчетов.
2. Статьи расходов бюджета должны соответствовать утвержденным на законодательном уровне.
3. Рекомендуются оформить в таблицу структуру капитальных вложений при их необходимости, подробно описать:
 - потребность в оборудовании в штуках (единицах, объектах);
 - рыночную стоимость объекта;
 - общий размер капитальных вложений в рублях.
4. Рекомендуются оформить в таблицу расчет трудоемкости и фонда оплаты труда подрядчиков/рабочих при подрядном капитальном ремонте/ремонте хозяйственным способом.

5. Рекомендуется оформить в таблицу расчет стоимости сырья и материалов, расходов электроэнергии необходимых для ремонта, модернизации, дооборудования, реконструкции, реставрации, технического перевооружения.

6. По окончании мероприятий в рамках политики управления основными средствами подать в вышестоящее учреждение отчет о выполненных мероприятиях с подробным расчетом использованных расходов бюджета и перечислением неиспользованных сумм в бюджет.

В данном контексте большую роль играет политика управления основными средствами на общегосударственном федеральном уровне, которая будет непосредственно влиять на доводимые до получателей бюджетных средств лимиты бюджетных обязательств. Как правило, основные направления бюджета государства утверждаются в декабре отчетного финансового года и размещаются на официальных сайтах Министерства финансов РФ, на сайте «Федеральные целевые программы России» [7].

Например, согласно данным Министерства финансов Российской Федерации и Федерального закона от 14.12.2015 №359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год» (предварительно), в рамках Министерства обороны Российской Федерации и Вооруженных сил на 2016 г. предусмотрены следующие федеральные программы и направления расходов бюджета в части финансирования нужд вооруженных сил [7]:

1. Федеральная целевая программа «Промышленная утилизация вооружения и военной техники на 2011–2015 годы и на период до 2020 года».

2. Подпрограмма «Ускоренное развитие оборонно-промышленного комплекса» государственной программы Российской Федерации «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности».

3. Закупка и ремонт вооружений, военной и специальной техники, продукции производственно-технического назначения и имущества в рамках государственного оборонного заказа в рамках подпрограммы «Предупреждение, спасение, помощь» государственной программы Российской Федерации «Защита

населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, обеспечение пожарной безопасности и безопасности людей на водных объектах».

4. Закупка и ремонт вооружений, военной и специальной техники, продукции производственно-технического назначения и имущества в рамках государственного оборонного заказа в рамках подпрограммы «Предупреждение, спасение, помощь» государственной программы Российской Федерации «Защита населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, обеспечение пожарной безопасности и безопасности людей на водных объектах».

5. Разработка вооружений, военной и специальной техники, продукции производственно-технического назначения и имущества в рамках государственного оборонного заказа в рамках подпрограммы «Обеспечение и управление» государственной программы Российской Федерации «Защита населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, обеспечение пожарной безопасности и безопасности людей на водных объектах».

Данные целевые программы и статьи расходов бюджета на 2016 г. Значительно повлияют на распределение бюджетных средств, что также необходимо учитывать при разработке политики управления основными средствами бюджетного казенного учреждения.

Таким образом, руководствуясь вышеизложенными рекомендациями при проведении управленческого анализа основных средств государственных казенных учреждений формируется политика управления основными средствами на будущий период, которая направляется в вышестоящий орган управления. После рассмотрения вышестоящим органом до учреждения доводятся лимиты бюджетных обязательств – конкретные суммы и статьи расходов бюджета на предстоящий период, в рамках которых будет осуществляться политика управления основными средствами.

Список литературы

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 528 с.

2. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013–94: утвержден Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. №359 (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10967/

3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2010 г. №191н «Об утверждении инструкции о порядке составления и предоставления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (с изм. и доп.): зарегистрировано в Минюсте России 3.02.2011г. №19693 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_108797/

4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 г. №157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (с изм. и доп.): зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2010г. №19452 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/

5. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2013 г. №65н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=192107;fld=134;from=148920-7;rnd=189271.10349876287186344;;ts=018927120491654469177678>

6. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 г. №162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»: зарегистрировано в Минюсте России 27.01.2011г. №19593 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107678>

7. Федеральные целевые программы России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fcp.economy.gov.ru/cgi-bin/cis/fcp.cgi/Fcp>