

Кемарська Л. Г.
кандидат економічних наук,
доцент, доцент кафедри фінансів та обліку
Дніпровського державного технічного університету

Kemarska Liliya
Ph.D, Associate Professor
Associate professor of Finance and Account Department
Dniprovsky State Technical University

ОСОБЛИВОСТІ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація. У статті проведено огляд наявних підходів до проведення економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору. З урахуванням виділених особливостей діяльності суб'єктів державного сектору запропоновано напрями аналізу діяльності: аналіз фінансової звітності, аналіз виконання кошторису, фінансовий аналіз, аналіз ефективності діяльності. За виділеними напрямками аналізу визначено джерела інформації, методи та прийоми аналізу. Розкрито зміст кожного напрямку аналізу, методику та особливості його проведення. Проаналізовано сучасні дослідження з аналізу та оцінки ефективності діяльності суб'єктів державного сектору. Наведено характеристику підходів до аналізу ефективності суб'єктів державного сектору, досліджено особливості різних підходів.

Ключові слова: аналіз, доходи, видатки, суб'єкт державного сектору, кошторис, ефективність діяльності, фінансова звітність.

Вступ та постановка проблеми. Економічний аналіз має величезне значення в управлінні суб'єктами державного сектору. Передусім економічний аналіз є необхідним під час визначення потреб суспільства в конкретних видах послуг суб'єктів державного сектору, а також у процесі визначення їх оптимального обсягу. Таке застосування економічного аналізу дає змогу обґрунтувати доцільність функціонування конкретної бюджетної установи на певній території та визначити масштаб її діяльності. Повне охоплення діяльності установ економічним аналізом забезпечить можливість своєчасного проведення оцінки ефективності використання ресурсів установою, виявлення та вимірювання чинників впливу на показники діяльності установ, пошук резервів поліпшення фінансового стану, результатів діяльності та економії бюджетних коштів. Водночас економічний аналіз діяльності суб'єктів державного сектору має багато особливостей порівняно з іншими господарюючими суб'єктами, пов'язаних із неприбутковим статусом, бюджетним фінансуванням їхньої діяльності та витрачанням виділених коштів для виконання покладених на них функцій. Саме тому не втрачає актуальності дослідження особливостей економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема дослідження економічного аналізу в бюджетних установах у цілому присвячено праці багатьох учених, таких як О. Богданюк, М. Болюх, А. Заросило, С. Левицька, К. Назарова, А. Поддєрьогін, Ю. Цал-Цалко та ін. Деякі автори приділяють увагу дослідженню особливостей проведення економічного аналізу в установах конкретних галузей, серед яких – М. Авксентьєв, Л. Лелявська, О. Панченко та ін. Низку досліджень проведено з визначення особливостей аналізу окремих об'єктів, таких як основні засоби, запаси, доходи, видатки, фінансовий стан тощо. Але попри численні дослідження проблем аналізу в державному секторі та бюджетних установах зокрема значна кількість питань потребує подальших досліджень. Зокрема, потребують удосконалення теоретичні положення та методичні підходи до проведення економічного аналізу та оцінки діяльності суб'єктів державного сектору.

Метою даної роботи є вдосконалення теоретичних положень та методичних підходів до проведення економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору та оцінки її ефективності.

Результати дослідження.

Одним із принципів економічного аналізу є комплексність, тобто аналізуватися повинен кожний етап планування – від кошторису окремої установи до бюджету держави у цілому [1, с. 196]. Він є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління суб'єктом державного сектору. У загальному вигляді зміст аналізу діяльності суб'єктів державного сектору полягає у визначенні причинно-наслідкових зв'язків зміни діяльності суб'єктів, розкритті механізму дії основних чинників, що впливають на економічні показники діяльності, а також на кількісний вимір факторних впливів на динаміку цих показників [2, с. 214]. Проведення економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору здійснюється з урахуванням таких особливостей:

- суб'єкти державного сектору здійснюють діяльність на основі державної форми власності;
- суб'єкти державного сектору не можуть самостійно приймати рішення про ліквідацію або оголошення банкрутом;
- суб'єкти державного сектору є неприбутковими установами, а отже, метою їхньої діяльності є виконання на належному рівні визначених статутом функцій, а не отримання прибутку;
- джерелом покриття витрат на виконання визначених функцій є асигнування з бюджету (кошти загального фонду) та інші доходи (кошти спеціального фонду);
- склад майна, результати діяльності, рух грошових коштів відображаються у фінансовій звітності, форми якої затверджені для суб'єктів державного сектору та відрізняються від форм інших господарюючих суб'єктів;
- фінансування діяльності здійснюється згідно із затвердженим кошторисом, усі надходження мають цільове призначення, за необхідності збільшення сум витрат спочатку вносяться зміни до кошторису;
- обмежені можливості з формування оборотних активів, а відповідно, залежність фінансового стану від бюджетних асигнувань;

– специфічність і складність визначення та оцінки результату діяльності суб'єктів державного сектору та якості виконання визначених функцій.

Ураховуючи перелічені особливості діяльності суб'єктів державного сектору та систематизуючи результати досліджень із питань аналізу в бюджетних установах, визначено складники економічного аналізу (рис. 1).

З аналізу фінансової звітності починається економічний аналіз діяльності суб'єктів державного сектору. Під час його проведення за матеріалами балансу аналізуються склад та структура майна, визначаються джерела фінансування, встановлюються зміни статей балансу та їхніх розмірів. За матеріалами звіту про фінансові результати аналізується формування фінансових результатів діяльності установи як зіставлення доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями, визначається дефіцит або профіцит, порівнюється з минулими періодами, встановлюються шляхи покриття дефіциту та напрями витрачання профіциту. За матеріалами звіту про рух грошових коштів проводиться аналіз грошових потоків суб'єктів державного сектору за напрямками в розрізі видів діяльності, аналізуються чинники впливу на формування чистих грошових потоків. За матеріалами звіту про власний капітал аналізуються зміни в складниках власного капіталу установи та їх причини.

Аналіз виконання кошторису зазвичай використовується у вітчизняній практиці як основний вид аналізу для бюджетних установ. Кошторис бюджетної установи – це основний документ, що регулює повноваження стосовно отримання доходів установи та здійснення витрат або витрат. Кошторис складається на рік та визначає обсяги доходів за джерелами їх отримання та обсяги витрат за напрямками їх здійснення (у розрізі КЕКВ) та джерелами покриття. Основною метою аналізу виконання кошторису є оцінка повноти надходження та використання виділених установі бюджетних коштів загального та спеціаль-

ного фондів, визначення залишку коштів або недостатності фінансування. У своєму дослідженні О.В. Богданюк [3, с. 14] наголошує на тому, що аналіз кошторису здійснюється для контролю над раціональним використанням бюджетних коштів та ефективного управління бюджетними установами. На нашу думку, таке твердження є справедливим за умови обґрунтованого складання планового кошторису установи та врахування всіх реальних потреб установи для якісного виконання визначених функцій. У дослідженні О.М. Шинкаренко та Н.О. Мичак [4, с. 200] підкреслюється значення аналізу надходжень та використання коштів за загальним і спеціальним фондами, тому що за його допомогою здійснюється контроль над правильністю їх утворення, а також визначаються резерви зі зміцнення матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів. Аналіз виконання кошторису включає такі етапи:

1) відбір інформаційної бази для проведення аналізу;
2) аналіз виконання плану асигнувань загального фонду; проведення аналізу структури, динаміки доходів та витрат за загальним та спеціальним фондами; аналіз касових та фактичних витрат; визначення та оцінка відхилень по показниках доходів та витрат установи в розрізі загального та спеціального фондів кошторису, визначення причин такого відхилення;

3) розроблення пропозицій щодо використання виявлених резервів, планування кошторисних показників на наступний рік.

Фінансовий аналіз підприємства є найбільш поширеним напрямом проведення економічного аналізу, результати якого використовуються як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. Для суб'єктів державного сектору застосування фінансового аналізу є доволі обмеженим.

Фінансовий аналіз для суб'єктів державного сектору передбачає узагальнення наявної інформації про активи,

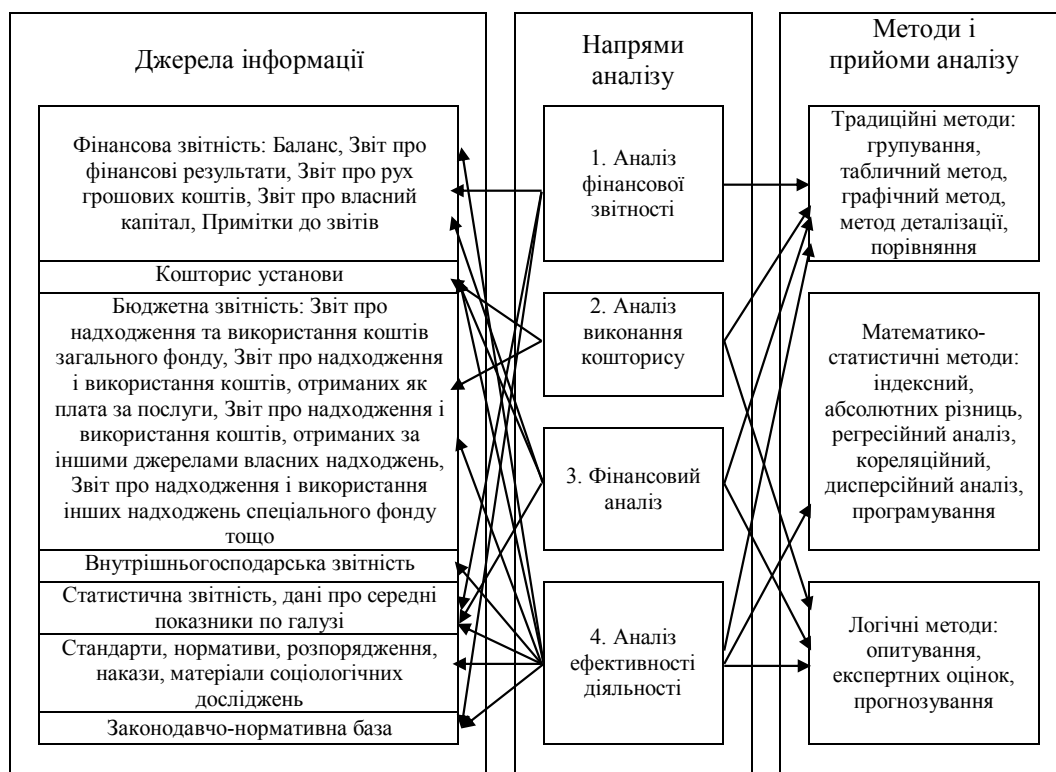


Рис. 1. Складники економічного аналізу суб'єктів державного сектору

пасиви та фінансові результати установи, оцінку фінансового стану та визначення перспектив розвитку на майбутнє. Як зазначає Л.В. Лелявська [2, с. 224], аналіз фінансового стану доцільно здійснювати з погляду аналізу бюджетних зобов'язань та структури активів і пасивів, тобто необхідною є оцінка фінансової стійкості організації, що є елементом фінансової стабільності. Л.Т. Штимер основними завданнями фінансового аналізу діяльності установ державного сектору вважає такі [5, с. 332]:

- дослідження фінансової стійкості установи;
- дослідження ефективності використання майна (капіталу);
- забезпеченість установи власними оборотними коштами;
- об'єктивне оцінювання динаміки і стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності установи;
- оцінювання становища суб'єкта господарювання на ринку та кількісне оцінювання його конкурентоспроможності;
- визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Під час проведення фінансового аналізу найбільш широко застосовується розрахунок відносних показників (коефіцієнтів).

Розроблення методики аналізу ефективності діяльності суб'єктів державного сектору є найбільш гострою проблемою, що залишається невирішеною. У цьому напрямі ведуться численні дослідження, отримані наукові результати застосовуються для оцінки результатів діяльності суб'єктів державного сектору та визначення ефективності витрачання бюджетних коштів в установах певних галузей. Також сформульовано загальні підходи, що потребують уточнення та адаптації для конкретних установ. У табл. 1 наведено складники аналізу та оцінки ефективності діяльності суб'єктів державного сектору, запропоновані різними авторами.

Основою для аналізу ефективності діяльності суб'єктів державного сектору є теорія економіки державного сектору, згідно з якою за основу береться підвищення ефективності суспільних витрат. Для цього аналізуються такі складники [6]: віддача від витрат; система співставлення віддачі з витратами для виявлення чистої віддачі; система порівняння різних варіантів напрямів витрачання коштів на основі зіставлення віддачі з витратами. За основу підвищення ефективності суспільних витрат вибрано оптимальний початковий розподіл бюджетних коштів та наявних ресурсів. Для зіставлення витрат і результатів необхідна не тільки оптимізація витрат, а й вироблення економічних підходів для оцінювання, порівняння і

контролю в одному масштабі цих складників. За ствердженням автора, оцінка віддачі від послуг бюджетних установ повинна здійснюватися з позиції всього суспільства з урахуванням суспільних вигід і суспільних витрат. Такий підхід вимагає врахування всіх складників одержуваних результатів, їх поточних і перспективних наслідків. Можливість такого обліку наслідків і результатів заснована на масштабній системі їх оцінки на основі критеріїв ефективності, продуктивності, результативності.

О.А. Заббарова [7] для оцінки ефективності діяльності бюджетних установ виділяє низку критеріїв. Для кожного критерію сформульовано ознаки формування оцінки ефективності, що здійснюється з використанням різних джерел інформації, зокрема звітності бюджетних установ, результатів ревізії та інших контрольних перевірок, соціологічних опитувань про діяльність установи.

Факторна схема Ніко Моля була взята за основу для розроблення системи показників ефективності функціонування суб'єктів державного сектору в роботі О.В. Дейнеки [8, с. 270]. У ході дослідження вдосконалено взяті з базової моделі інтегральні показники соціально-економічної, бюджетної та фінансової ефективності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, їх використання адаптоване до вітчизняних умов. Соціально-економічна ефективність розраховується як середнє геометричне коефіцієнтів економії бюджетних коштів, економічної ефективності бюджетних установ та соціальної ефективності витрачання бюджетних коштів. Для оцінки бюджетної ефективності розраховується співвідношення доходів та витрат бюджету від діяльності суб'єкта державного сектору. Фінансову ефективність запропоновано оцінювати як середнє геометричне коефіцієнтів рентабельності діяльності, ефективності використання оборотних активів та рентабельності основних засобів.

О.В. Панченко на основі дослідження норм вітчизняного законодавства виділяє чотири групи результативних показників оцінки бюджетних програм [10, с. 82]. Ці показники можуть бути використані і під час оцінки результативності суб'єктів державного сектору (рис. 2).

Також автором визначено, що індикатори результативності можна поділити на дві групи:

- 1) показники економічної ефективності;
- 2) показники соціальної ефективності [10, с. 82].

Підвищення економічної ефективності пропонується оцінювати через зменшення витрат на одиницю продукту та збільшення результату за сталого обсягу фінансування.

Висновки. Науковими результатами нашого дослідження є уточнення теоретичних положень та вдоскона-

Таблиця 1

Підходи до аналізу ефективності суб'єктів державного сектору

Джерело	Коротка характеристика
О.Р. Білецька [6]	Ефективність визначається шляхом розрахунку та аналізу: віддачі від витрат; системи співставлення віддачі з витратами для виявлення чистої віддачі; системи порівняння різних варіантів напрямів витрачання коштів на основі зіставлення віддачі з витратами. Виділено критерії ефективності, продуктивності, результативності.
О.А. Заббарова [7]	Виділено критерії оцінки ефективності: правові, соціальні, експертні, прагматичні.
О.В. Дейнека [8]	Удосконалено факторну схему Ніко Моля, що включає: оцінку економії бюджетних коштів, розрахунок економічної ефективності бюджетних установ та оцінку соціальної ефективності витрачання бюджетних коштів.
Т.В. Файберг [9]	Напрями оцінки результативності бюджетних установ: аналіз використання ресурсів, аналіз виробничих показників, фінансовий аналіз ефективності використання бюджетних коштів та оцінка соціальної ефективності.
О.В. Панченко [10]	Виділено групи результативних показників: показники затрат, продукту, ефективності, якості. Індикатори результативності поділено на дві групи: показники економічної ефективності; показники соціальної ефективності.



Рис. 2. Показники результативності

лення методичних підходів до проведення економічного аналізу діяльності суб'єктів державного сектору та її оцінки. Отримані результати можуть бути використані у практичній діяльності бюджетних установ під час органі-

зації та проведення аналізу діяльності. Важливим напрямом подальших досліджень є розроблення показників для розрахунку й оцінки ефективності діяльності суб'єктів державного сектору залежно від галузевої приналежності.

Список використаних джерел:

1. Ланова О.М. Засади економічного аналізу діяльності закладів бюджетної сфери. *Економічний простір*. 2015. № 97. С. 192–201.
2. Леявська Л.В. Розробка організаційно-методичних положень економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 1. С. 212–233.
3. Богданюк О.В. Аналіз використання кошторису як спосіб ефективного контролю використання коштів бюджетної установи. *Культура народів Причорномор'я. Економічні науки*. 2013. № 256. С. 13–16.
4. Шинкаренко О.М., Мичак Н.О. Особливості методики аналізу доходів і видатків бюджетної установи. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2013. Вип. 15. С. 198–203.
5. Штимер Л.Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки. *Економічний форум*. 2016. № 2. С. 329–338.
6. Білецька О.Р. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних установ. URL : <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/>.
7. Заббарова О.А. Экономическое содержание критерия эффективности деятельности бюджетных организаций. *Аудит и финансовый анализ*. 2007. № 5. URL : <http://www.auditfin.com/fin/2007/5/Zabbarova/Zabbarova%20.pdf>.
8. Дейнека О.В. Система показників ефективності функціонування суб'єктів державного сектору економіки. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2009. Вип. 25. С. 268–274.
9. Файберг Т.В. Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений. *Известия ИГЭА*. 2006. № 2(47). С. 23–25.
10. Панченко О.В. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2008. № 42. С. 78–84.

ОСОБЕННОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Аннотация. В статье проведен обзор существующих подходов к проведению экономического анализа субъектов государственного сектора. С учетом выделенных особенностей деятельности субъектов государственного сектора предложены направления анализа деятельности: анализ финансовой отчетности, анализ выполнения сметы, финансовый анализ, анализ эффективности деятельности. По выделенным направлениям определены источники информации, методы и приемы анализа. Раскрыто содержание каждого направления анализа, а также методика и особенности его проведения. Проанализированы современные исследования особенностей анализа и оценки эффективности деятельности субъектов государственного сектора. Представлена характеристика подходов к анализу эффективности субъектов государственного сектора, раскрыты особенности различных подходов.

Ключевые слова: анализ, доходы, расходы, субъект государственного сектора, смета, эффективность деятельности, финансовая отчетность.

FEATURES OF ECONOMIC ANALYSIS OF ACTIVITY OF PUBLIC SECTOR ENTITY

Summary. The article reviews the existing approaches to hold economic analysis of the activities of public sector entities. The list of features of activity of public sector entities that influence the components of economic analysis was determined. Taking into account the distinguished features, the directions of activity analysis were proposed: financial reporting analysis, estimate analysis, financial analysis, and performance analysis. For each direction of analysis, sources of information, methods and techniques of analysis were determined. The content of each direction of analysis, methodology and features of its holding were revealed. At the first stage, using the analysis of financial statements, the composition and structure of the property of the public sector entity are being analyzed, sources of financing are being determined, the formation of financial results of the institution is being analyzed as a comparison of incomes and expenses, factors of influence on the formation of cash flows by types of activity are being determined. At the second stage the analysis of the implementation of estimate is being carried out. It consists of analyzing the implementation of the financing plan, analyzing the structure and dynamics of incomes and expenses, determining deviations and identifying their causes. According to the results of the analysis of the implementation of estimate suggestions about the usage of identified reserves are developed and recommendations for planning the estimates for the following year are provided. The third stage involves financial analysis of public sector entities. Its purpose is to summarize existing information about assets, liabilities and financial results of the institution, assessment of the financial status and determining perspectives for the future development. During the financial analysis, the financial stability of the institution, collateral availability of circulating assets, liquidity, solvency, and the efficiency of the usage of financial resources are being analyzed and evaluated. The assessment of the performance of the public sector entity is being held at the fourth stage. The article analyzes the results of modern researches on the analysis and evaluation of the performance of public sector entities. The characteristics of the approaches to the analysis of the efficiency of public sector entities were described, the features of different approaches were explored. It was determined that indicators of economic and social efficiency are used to assess the performance of a public sector entity. They are determined through the calculation of expenses, product, performance and quality indicators.

Key words: analysis, incomes, charges, public sector entity, estimate, efficiency of activity, financial statements.