

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-28-23>

УДК 657:330.117

СУБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ: БУХГАЛТЕРСЬКА СПРАВА В КОНТЕКСТІ ПРОЦЕСУ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

PUBLIC SECTOR ENTITY: ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF GOOD GOVERNANCE

Гевлич Лариса Леонідівна

кандидат економічних наук, доцент,
Донецький національний університет імені Василя Стуса
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2825-1528>

Hevlych Larysa

Vasyl' Stus Donetsk National University

Ідентифікація проблем управління суб'єктами господарювання державного сектору вітчизняної економіки є важливим практичним завданням. У цьому аспекті взаємозв'язок облікової та управлінської систем підлягає детальному вивченню. Метою дослідження є розгляд особливостей бухгалтерської справи вітчизняної бюджетної установи з точки зору їхнього впливу на ефективність управління. У статті досліджено вплив поточного стану організації та технології обліку суб'єкта державного сектору (плану рахунків, їхньої кореспонденції, форми обліку, облікових регламентів) на якість інформаційного забезпечення управлінських рішень. На основі дослідження констатовані проблеми як облікової, так і управлінської систем бюджетних установ України та запропоновані напрями їх вирішення. Визначені перспективи подальших досліджень.

Ключові слова: бухгалтерська справа, державний сектор, бюджетна установа, облікова система, управлінські рішення.

Идентификация проблем управления субъектами хозяйствования государственного сектора отечественной экономики является важной практической задачей. В этом аспекте взаимосвязь учетной и управленческой систем подлежит детальному изучению. Целью исследования является рассмотрение особенностей бухгалтерского дела отечественного бюджетного учреждения с точки зрения их влияния на эффективность управления. В статье исследовано влияние текущего состояния организации и технологии учета субъекта государственного сектора (плана счетов, их корреспонденции, формы учета, учетных регламентов) на качество информационного обеспечения управленческих решений. На основе исследования констатированы проблемы как учетной, так и управленческой систем бюджетных учреждений Украины и предложены направления их решения. Определены перспективы дальнейших исследований.

Ключевые слова: бухгалтерское дело, государственный сектор, бюджетное учреждение, учетная система, управленческие решения.

Identifying the problems of management of economic entities in the public sector of the domestic economy is an important practical task. In this aspect, the relationship between accounting and management systems is subject to detailed study. The purpose of the study is to consider the features of the accounting of the domestic budget institution in terms of their impact on management efficiency. Accounting in the study is considered as a set of three components: the science of accounting, applied accounting and the identity of the accountant. Achieving the goal of accounting as providing quality information for management decisions requires a clear correspondence between accounting and management systems of economic entities. The article examines the impact of the current state of the organization and accounting technology of the public sector on the quality of information support of management decisions. It is stated that the accounting and management systems are interconnected, the efficiency of the accounting system directly affects the management decision-making process of the public sector entity. According to the results of the study, it is proved that currently the accounting systems of domestic budget institutions are not effective. Strict regulation by the state of the chart of accounts and their correspondence does not eliminate the need for their interpretation to build an accounting system that meets the management needs of a particular budgetary institution. This is currently impossible without automation of accounting using complex software products. Similarly, the complexity of the memorial-order form of accounting while maintaining the quality of control over the use of bud-

get funds is possible only through automation. The irrelevance of national accounting standards in the public sector hinders both the attraction of investors by a specific budgetary institution and the integration processes of the state. As directions of optimization of accounting in the public sector of Ukraine the transition to application of IPSAS and automation of accounting based on complex software products is offered. Research of accounting and management software products currently used by domestic budget institutions to form the basic requirements for their organization, is defined as the direction of further research.

Keywords: accounting, public sector, budgetary institution, accounting system, management decisions.

Постановка проблеми. Розвиток національної економіки відбувається у відповідь на світові та регіональні виклики за умов синергійного функціонування усіх секторів, у тому числі державного, що, у свою чергу, можливе при організації ефективного управління. Залучення коштів громади при фінансуванні державного сектору переводить проблему оптимізації управління його суб'єктами у площину раціонального використання бюджетних коштів. Тож ідентифікація проблем неефективного управління суб'єктами господарювання державного сектору вітчизняної економіки з точки зору визначення напрямів їх вирішення є важливим практичним завданням.

Облікова система суб'єкта державного сектору як основа обґрунтованих управлінських рішень розглядається як інструмент організації ефективного управління і в цьому сенсі досліджується як вітчизняними вченими, так і представниками державного управління. Тож взаємозв'язок облікової та управлінської систем як напрям оптимізації підлягає детальному вивченню.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Безумовна значущість проблеми оптимізації управління бюджетними коштами обумовлює наявність численних досліджень сутності та складу суспільного сектору економіки (Є. В. Гірник, Л. В. Смолій, А. А. Осіпова у роботах [1–2]), його ролі як умови економічної безпеки держави (Л. А. Підпригора у роботі [3]), контролю ефективності управління державними фінансами України (А. В. Хомутенко у роботі [4]). Вплив особливостей діяльності суб'єктів державного сектору на організацію обліку вивчали С. В. Свірко, А. С. Колесніченко, Т. С. Лук'яненко, І. В. Кліндух у роботах [5–7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим вищезазначені автори не розглядали облікову систему суб'єкта державного сектора як відкриту – таку, яка не тільки отримує вплив від управлінської системи через визначення правового статусу, нормативне регулювання діяльності, особливості менеджменту суб'єкта господарювання тощо, а й сама впливає на останню. Такий аспект дослідження є новим

і перспективним щодо пошуку напрямів оптимізації управління.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розгляд особливостей бухгалтерської справи суб'єкта державного сектору з точки зору її впливу на ефективність управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерська справа розглядається як сукупність трьох складових:

1) науки бухгалтерського обліку, що передбачає певні регламенти, принципи, об'єкти, методи організації облікової системи;

2) прикладної облікової діяльності, що залежить від різновиду обліку (фінансовий, управлінський, податковий) та суб'єкта господарювання (підприємство певної галузі, фінансова організація, бюджетна установа тощо);

3) особи обліковця з певною професійною кваліфікацією, досвідом роботи, етичним кодексом.

Можна сказати, що бухгалтерська справа як професійна діяльність обліковця проявляється багатогранно: при формуванні або інтерпретації теоретичних і методологічних засад бухгалтерського обліку, його організації, веденні, удосконаленні облікової системи конкретного суб'єкта господарювання, формуванні облікової політики, інтерпретації зовнішніх та формуванні внутрішніх облікових регламентів, складанні звітності, аналізі господарської діяльності, організації та здійсненні внутрішньогосподарського або незалежного контролю, інформаційному забезпеченні управлінських рішень, науковій, методичній, громадській діяльності, що здійснюється з метою розвитку обліку, поліпшення іміджу облікового робітника в суспільстві тощо.

Очевидно, що облікова система конкретного суб'єкта господарювання є структурованою інформаційною системою, що відображає особливості регламентації, організації та ведення його діяльності, звітування щодо цієї діяльності, організації та здійснення контролю за дотриманням оптимальних умов діяльності та інформаційної підтримки менеджменту. Досягнення мети обліку як надання якісної (своєчасної, повної, достовірної) інформації

для прийняття управлінських рішень обумовлює чітку співвідповідність облікової та управлінської систем суб'єктів господарювання. Дотепер вважалося логічним, що облікова система є залежною від управлінською, але ми пропонуємо погляд щодо їх рівноправності, який дослідимо на прикладі особливостей бухгалтерської справи суб'єкта державного сектору.

Державний, або інакше, суспільний сектор економіки, за твердженням Л. В. Смолій та А. А. Осіпової, має забезпечувати «оптимальне співвідношення між темпами економічного розвитку та пріоритетами соціального розвитку» [2]. Є. В. Гірник йде далі і розглядає суспільний сектор як «частину економічного простору, в рамках якого ринкові механізми не функціонують або функціонують неефективно, оскільки його цільовим орієнтиром виступає виробництво, розподіл, обмін і споживання суспільних благ» [1]. Однак, на нашу думку, соціальний характер державного сектору економіки не може слугувати виправданням неефективної організації управлінської та облікової систем суб'єкта державного сектору, адже одним із ключових принципів вітчизняної бюджетної системи, що декларується Бюджетним кодексом України, є результативність як прагнення усіх учасників бюджетного процесу до «досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів» [8]. Розглянемо складові облікової системи суб'єкта державного сектору з точки зору проблем ефективності менеджменту.

Обліковою моделлю, що описує логічну структуру інформаційної системи бюджетної установи як найбільш численного суб'єкта господарювання державного сектору економіки України є План рахунків бухгалтерського обліку [9] – єдиний (загальнонаціональний), десятковий, ієрархічний за будовою. Широка суб'єктність діючого Плану рахунків (застосування розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, державним та місцевими бюджетами, органами Державного казначейства України) переводить потребу створення робочого плану рахунків бюджетної установи з формального в нагальне практичне завдання. Саме робочий план рахунків дозволяє концентрувати увагу

менеджерів на особливостях діяльності конкретної бюджетної установи та її організаційної структури, а також забезпечити необхідний рівень аналітики даних. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [10] дозволяє працівниками бухгалтерської служби та менеджерам бюджетної установи ефективно виконати це завдання, роз'яснюючи сутність об'єктів, що обліковуються за дебетом та кредитом відповідних субрахунків. Для організації оптимальної облікової системи в усіх бюджетних установах, узагальнення даних у різних аспектах, організації ефективного зовнішнього контролю на національному рівні передбачені не тільки уніфікований План рахунків бухгалтерського обліку, а й регламентована Типова кореспонденція субрахунків [11]. Знов таки, вона досить типізована і потребує управлінського осмислення для виокремлення проведення, що відображають специфіку конкретної бюджетної установи.

Таким чином, жорстка регламентація з боку держави плану рахунків та кореспонденції субрахунків не позбавляє необхідності їхньої інтерпретації для побудови облікової системи, що задовольняє управлінські потреби конкретної бюджетної установи. Чотирирівнева кодифікація субрахунків із можливостями додаткової аналітики вимагає застосування програмних продуктів ведення обліку як обов'язкової умови оптимізації процесу прийняття рішень. На жаль, після 2017 р. переважна більшість вітчизняних бюджетних установ не має ефективного програмного продукту, а змушена застосовувати часткову автоматизацію облікових ділянок, зокрема, і самотужки через навички побудови електронних таблиць MS Excel. Така ситуація призводить до втрати часу, повноти, подекуди – і достовірності даних при інформаційному забезпеченні управлінських рішень. Тож вирішення проблеми побудови автоматизованої облікової системи позитивно вплине на процес менеджменту вітчизняного суб'єкта державного сектору.

Технологія облікового процесу у бюджетних установах також регламентована Міністерством фінансів України через затверджені форми та порядок складання меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів. Бухгалтери десятиріччями критикують їх за трудомісткість, викликану обов'язковим дублюванням несинтезованих даних за дебетом та кредитом у двох меморіальних ордерах при відсутності облікового програмного забезпе-

чення. Але, на думку головних розпорядників коштів та Міністерства фінансів України, легкість контролю, що організовується при меморіально-ордерній формі, є більш важливою. Знов таки, автоматизація обліку в змозі прибрати трудомісткість без втрати якості контролю за використанням бюджетних коштів.

Заключний етап облікового циклу бюджетної установи, якщо порівнювати його з суб'єктом господарювання приватного сектору, більш відповідальний та трудомісткий з причини формування не тільки фінансової, а й бюджетної звітності. Беззаперечно, що автоматизація обліку спростить цей процес та підвищить якість даних за рахунок дотримання точності, повноти, своєчасності показників. Щодо формування фінансової звітності як основного джерела даних для прийняття зовнішніми користувачами управлінських рішень, зосередимось на загальних правилах, які мають бути дотримані бухгалтерами, – облікових регламентах. Наразі вітчизняні бюджетні установи позбавлені можливості формування фінансової звітності за міжнародними стандартами, що її мають суб'єкти підприємництва (як обов'язок чи право), бо повинні дотримуватися національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБОДС) [12]. Засновані на міжнародних стандартах фінансової звітності початку ХХІ ст., вони не змінювалися останні 10 років: так, НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» був затверджений Міністерством фінансів України в кінці 2009 р. і не оновлювався. Динаміка економічних процесів у країні та світі, євро- та світова інтеграція України, реформування державного сектору з метою підвищення його інвестиційної привабливості, зокрема,

для іноземних інвесторів, очевидно протирічать регламентації ведення обліку та складання фінансової звітності за НПСБОДС. Тому перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) є нагальною потребою та, одночасно, напрямом оптимізації процесу прийняття управлінських рішень на основі звітності вітчизняних бюджетних установ. Разом з цим відповідність ліберальній обліковій ідеології МСБОДС розширить самостійність суб'єктів державного сектору в частині формування облікової системи, зокрема, перетворить наразі формальну облікову політику на дієвий інструмент відбиття специфіки діяльності і облікового циклу бюджетної установи в її інформаційній системі, що дасть змогу підвищити якість забезпечення управлінських рішень розпорядниками бюджетних коштів.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна узагальнити:

1. Облікова та управлінські системи є взаємопов'язаними, ефективність облікової системи напряму впливає на процес прийняття управлінських рішень суб'єкта державного сектору.

2. Констатовано, що наразі облікові системи вітчизняних бюджетних установ не є ефективними.

3. Напрямами оптимізації обліку в державному секторі України є перехід до застосування МСБОДС та автоматизація обліку на основі комплексних програмних продуктів.

Дослідження програмних продуктів обліку та управління, що наразі використовуються вітчизняними бюджетними установами, з метою формування основних вимог до їх організації, буде напрямом подальших пошуків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Гірник Є. В. Суспільний сектор економіки в параметрах інституцій держави: структурно-теоретичний аналіз. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2016. № 1(55). С. 161–168.
2. Смолій Л. В., Осіпова А. А. Еволюція концепту «суспільний сектор» в контексті теорій економічного розвитку. *Економіка і суспільство*. 2021. Випуск 24. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/185/177> (дата звернення: 10.06.2021).
3. Підпригора Л. А. Проблема оптимізації ролі державного сектору економіки України як умова економічної безпеки. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 10. С. 19–23.
4. Хомутенко А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. 2020. № 2. С. 48–56.
5. Свірко С. В. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 3(81). С. 31–44.
6. Колесніченко А. С. Інституціональні аспекти модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі. *Review of transport economics and management*. 2020. Вип. 4(20). С. 136–143.
7. Лук'яненко Т. С., Кліндух І. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми та перспективи. *Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Науково-технічне*

співробітництво: принципи, механізми, ефективність». Зб. наук. пр. / Редкол.: Литовченко О. В. (голова) та ін. Ніжин, 2020. С. 213–220.

8. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.06.2021).

9. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 10.06.2021).

10. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 10.06.2021).

11. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (дата звернення: 10.06.2021).

12. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektorii/> (дата звернення: 10.06.2021).

REFERENCES:

1. Hirnyk, Ye. V. (2016). *Suspilnyi sektor ekonomiky v parametrah instytuttsii derzhavy: strukturno-teoretychnyi analiz* [The social sector of the economy in the parameters of state institutions: structural and theoretical analysis]. *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia – Scientific view: economics and management*, 1(55), 161–168. (in Ukrainian)

2. Smolii, L. V., & Osipova, A. A. (2021). *Evolutsiia kontseptu «suspilnyi sektor» v konteksti teorii ekonomichnoho rozvytku* [Evolution of the concept of "public sector" in the context of theories of economic development]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 24. Retrieved from: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/185/177> (in Ukrainian)

3. Pidopryhora, L. A. (2017). *Problema optymizatsii roli derzhavnoho sektora ekonomiky Ukrainy yak umova ekonomichnoi bezpeky* [The problem of optimizing the role of the public sector of the Ukrainian economy as a condition of economic security]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and society*, 10, 19–23. (in Ukrainian)

4. Khomutenko, A. V. (2020). *Derzhavnyi kontrol efektyvnosti upravlinnia derzhavnymy finansamy Ukrainy* [State control over the effectiveness of public finance management in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state*, 2, 48–56. (in Ukrainian)

5. Svirko, S. V. (2017). *Predmetna sfera ta obiektnyi sklad bukhhalterskoho obliku v sektori zahalnoho derzhavnoho upravlinnia* [Subject area and object structure of accounting in the general government sector]. *Visnyk ZhDTU – Bulletin of ZhSTU*, 3(81), 31–44. (in Ukrainian)

6. Koliesnichenko, A. S. (2020). *Instytutsionalni aspekty modernizatsii systemy bukhhalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori* [Institutional aspects of modernization of the accounting and financial reporting system in the public sector]. *Review of transport economics and management*, 4(20), 136–143. (in Ukrainian)

7. Lukianenko, T. S., & Klindukh, I. V. (2020). *Modernizatsiia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori: problemy ta perspektyvy* [Modernization of accounting in the public sector: problems and prospects]. *Materialy Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii «Naukovotekhnichne spivrobotnytstvo: pryntsyipy, mekhanizmy, efektyvnist» – Proceedings of the All-Ukrainian scientific-practical Internet conference "Scientific and technical cooperation: principles, mechanisms, efficiency"*, Nizhyn, 213–220. (in Ukrainian)

8. *Biudzhetni kodeks Ukrainy* [Budget Code of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (in Ukrainian)

9. *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori* [Chart of accounts in the public sector]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (in Ukrainian)

10. *Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori* [Procedure for application of the Chart of Accounts in the public sector]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (in Ukrainian)

11. *Typova korespondentsiia subrahunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z aktyvamy, kapitalom ta zoboviazanniamy rozporiadnykamy biudzhetnykh koshtiv ta derzhavnymy tsilovymy fondamy* [Typical correspondence of accounting sub-accounts to reflect transactions with assets, capital and liabilities by budget managers and state trust funds]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (in Ukrainian)

12. *Natsionalni polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori* [National accounting regulations (standards) in the public sector]. Retrieved from: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektorii/> (in Ukrainian)