

УДК 657

Теоретичні аспекти обліку й аналізу суб'єктів державного сектору в умовах соціально орієнтованої економіки

Кемарська Л.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів та обліку
Дніпровського державного технічного університету

У статті вдосконалено теоретичні положення розвитку концептуальних засад системи бухгалтерського обліку й аналізу суб'єктів державного сектору в умовах соціально орієнтованої економіки. Виділено напрями подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності суб'єктів державного сектору. Запропоновано шляхи вдосконалення аналізу економічної та соціальної ефективності діяльності установ. Розроблено піраміду суспільного контролю витрачання бюджетних коштів.

Ключові слова: облік, аналіз, суспільний контроль, суб'єкт державного сектору, соціально орієнтована економіка.

Кемарская Л.Г. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА СУБЪЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА В УСЛОВИЯХ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОЙ ЭКОНОМИКИ

В статье усовершенствованы теоретические положения развития концептуальных основ системы бухгалтерского учета и анализа субъектов государственного сектора в условиях социально ориентированной экономики. Выделены направления дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета и отчетности субъектов государственного сектора. Предложены пути совершенствования анализа экономической и социальной эффективности деятельности учреждений. Разработана пирамида общественного контроля расходования бюджетных средств.

Ключевые слова: учет, анализ, общественный контроль, субъект государственного сектора, социально ориентированная экономика.

Kemars'ka L.G. THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNT AND ANALYSIS OF PUBLIC SECTOR ENTITIES IN THE CONDITIONS OF THE SOCIALLY ORIENTED ECONOMY

In the article theoretical positions are improved in relation to development of conceptual principles of the system of account and analysis of public sector entities in the conditions of the socially oriented economy. Directions of further improvement of account and financial statements public sector entities are distinguished. The ways of improvement of analysis of economic and social efficiency of activity of establishments are offered. The pyramid of public inspection of expense of budgetary facilities is worked out.

Keywords: account, analysis, public inspection, public sector entities, socially oriented economy.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Вибрана соціальна орієнтація розвитку економіки України потребує розбудови ефективної системи суб'єктів державного сектору, діяльність яких має бути спрямована на забезпечення стабільного економічного розвитку одночасно зі зростанням соціального благополуччя суспільства. Аналіз діяльності суб'єктів державного сектору у вітчизняній практиці передбачає перш за все аналіз виконання кошторису, касових та фактичних видатків, заборгованості. Аналіз ефективності витрачання бюджетних коштів та оцінка якості наданих послуг надзвичайно важливі за умов соціально орієнтованої економіки, але на практиці залишаються поза увагою.

Цій темі додає актуальності процес модернізації бухгалтерського обліку в державному

секторі та переходу на національні положення (стандарти), що триває з 2007 року та перебуває на стадії завершення, але низка питань обліку та складання фінансової звітності все ще залишаються недостатньо розкритими або потребують уточнення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам теоретичних аспектів обліку суб'єктів державного сектору та проведення аналізу їх діяльності присвячено багато праць вітчизняних науковців. Зокрема, теоретичне обґрунтування національної моделі економіки, роль та місце державного сектору в регулюванні економіки розкриті в працях О. Амоші, З. Галушки, С. Грінєвської, О. Лозової, О. Новікової, С. Ніколенко та інших економістів [1–4]. Аналіз діяльності суб'єктів державного сектору та оцінка її ефективності

стали об'єктом дослідження А. Вишнівецької, О. Головінова, О. Фертюк, Л. Штимер та інших вчених [5–8]. Проблеми модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі висвітлювались останніми роками в численних працях Л. Ловінської, Т. Косової, С. Свірко, А. Фаріон та інших дослідників [9–11].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри численні різнобічні дослідження, низка питань залишається недостатньо розкритою, зокрема потребують подальшого вдосконалення теоретичні положення бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору та економічного аналізу ефективності їх діяльності в умовах соціально орієнтованої економіки.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є вдосконалення теоретичних положень щодо розвитку концептуальних засад системи бухгалтерського обліку й аналізу суб'єктів державного сектору в умовах соціально орієнтованої економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під соціально орієнтованою економікою розуміють удосконалену форму ринкової економіки, за якої відбувається синтез традиційних методів ринкового господарювання та державного регулювання з метою підвищення добробуту та захисту населення. Водночас соціально орієнтованою економікою визнають економіку багатьох країн світу, але економічні моделі цих країн суттєво різняться. Основними моделями соціально-орієнтованої економіки є ліберальна, солідарно-консервативна та соціал-демократична. Існують також інші класифікації типів або моделей соціально орієнтованих економік, склад яких залежить від вибраних класифікаційних ознак. Одними з основних ознак, за якими здійснюється класифікація економічних моделей, є ступінь активності держави в соціальній сфері, роль та місце державного сектору в державному регулюванні економіки.

Характерним для державного сектору ліберальної моделі є коригування впливу ринкових механізмів під час досягнення соціальних завдань та цілей (США, Великобританія, Австралія, Канада). В країнах, яким притаманна соціально-консервативна модель (Франція, Австрія), соціальна політика активно реалізується через систему бюджету, соціальних гарантій та державного страхування. Соціал-демократична модель характерна для Швеції, Норвегії, Данії та характеризується майже повною занятістю населення та винятково великим державним сектором.

Для України основним питанням є розробка власної або вдосконалення з урахуванням національних особливостей вже наявної моделі. В основі багатьох досліджень особливостей соціально-орієнтованої економіки лежить також визначення ролі держави та її інститутів в регулюванні економіки.

Серед соціально-економічних функцій держави в соціально орієнтованій економіці виділяють 4 групи функцій [6], серед яких слід назвати регулюючу адміністративну, регулюючу економічну, регулюючу фінансову, регулюючу соціальну. Реалізація цих функцій забезпечується через розбудову та функціонування системи органів державного сектору.

До складу суб'єктів державного сектору в Україні, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [12], відносяться такі (рис. 1).

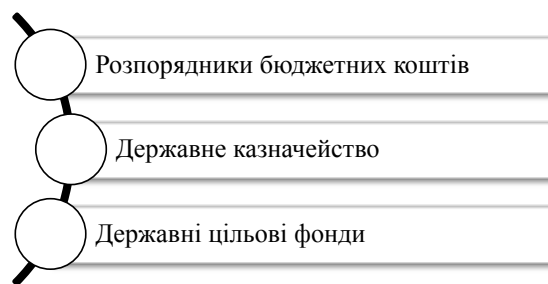


Рис. 1. Класифікація суб'єктів державного сектору України

Для суб'єктів державного сектору характерна низка особливостей, які впливають на організацію та оцінку ефективності їх діяльності [5]:

- функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності;
- не можуть приватизуватися;
- належать до неприбуткових організацій;
- не можуть ставати банкрутами;
- не можуть самоліквідуватися;
- не можуть створювати орендні чи спільні підприємства.

З урахуванням перелічених особливостей, основної мети їх створення та діяльності, належності до неприбуткових організацій, що характеризуються відсутністю мети досягнення максимальної прибутковості, важливим аспектом є оцінка ефективності діяльності суб'єктів державного сектору в умовах соціально орієнтованої економіки.

Загалом ефективність господарюючого суб'єкта оцінюється за такими напрямками:

- 1) економічна ефективність;
- 2) соціальна ефективність.

Для суб'єктів державного сектору економічна ефективність здебільшого оцінюється з точки зору ефективності витрачання бюджетних коштів. Для цього використовують:

- аналіз виконання кошторису;
- порівняльний аналіз касових та фактичних видатків суб'єктів державного сектору;
- оцінку покриття видатками фактичної потреби суб'єкта державного сектору;
- аналіз та оцінку витрачання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення;
- аналіз використання ресурсів;
- фінансовий аналіз ефективності використання коштів загального та спеціального фондів.

Соціальна ефективність – це інтегральний показник, складові якого, їх розрахунок та оцінка потребують подальшого вивчення. Соціальна ефективність передбачає унеможливлення економічного росту за умов погіршення добробуту населення країни, умов праці та зростання екологічного навантаження. Для суб'єкта державного сектору соціальна ефективність оцінюється як якість послуг, що надає установа в межах своїх повноважень (надання медичних, освітніх послуг, рівень добробуту окремих верств чи груп населення, рівень життя тощо). Відповідно, для конкретної установи соціальна ефективність визначається з урахуванням мети діяльності та критеріїв її оцінки.

О. Фертюк [7] зазначає, що на основі критеріїв оцінки ефективності функціонування соціальної сфери необхідно розробити соціальні нормативи. Виконання цієї роботи включає такі етапи:

- 1) визначення критеріїв оцінки соціальної ефективності;
- 2) визначення показників для визнання цих критеріїв конкретними та точними;
- 3) встановлення соціальних нормативів, скоординованих з показниками соціальної діяльності.

Саме встановлення соціальних нормативів дасть змогу порівнювати рівень фактичного значення показників соціальної ефективності з бажаним та оцінити ступінь його досягнення. Відповідальним і важливим завданням є обґрунтування розрахованих соціальних нормативів, встановлення їх на рівні, що відповідає їх високому значенню для цього стану розвитку економіки. Зі зміною економічного становища в державі підлягають коригуванню також соціальні нормативи з метою подальшого підвищення добробуту населення.

Для досягнення максимальної ефективності витрачання бюджетних коштів загалом та функціонування суб'єктів державного сектору зокрема важливою є організація дієвого контролю за отриманими результатами, вираженими в економічній та соціальній ефективності, що може бути визначена для:

- окремих заходів та програм;
- діяльності окремих бюджетних установ;
- діяльності окремих сфер (наприклад, діяльність освіти, охорони здоров'я, оборони).

Контроль різних сфер діяльності суб'єктів державного сектору здійснюють керівництво, вищестоящі організації, Державна казначейська служба України, Державна аудиторська служба України та інші органи. Водночас важливою складовою контролю ефективності є контроль суспільства. Організація дієвого суспільного контролю витрачання бюджетних коштів, досягнення економічної та соціальної ефективності передбачає низку умов та ґрунтується перш за все на досягненні свідомості громадян суспільства щодо власної відповідальності за витрачання коштів бюджету (рис. 2).

Важливими аспектами здійснення суспільного контролю витрачання бюджетних коштів є доступність звітності зацікавленим громадянам та її зрозумілість. Водночас чинні форми звітності суб'єктів державного сектору не містять інформацію, що відображає соціальну ефективність їх діяльності. Як зазначено в джерелі [13], нині «немає єдиного нормативно-правового акта, що регулює ведення соціального обліку та формування відповідних показників фінансової звітності в Україні, що містять дані про соціальну активність суб'єкта господарювання». Це твердження справедливе і для суб'єктів державного сектору. Відповідно, з метою організації дієвого контролю за ефективністю соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів державного сектору необхідно вдосконалити форми фінансової звітності.

В процесі модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, що триває з 2007 року, прийняті Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблені нові форми фінансової звітності, прийнятий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Перша фінансова звітність, відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», складена за підсумками діяльності 2017 року розпорядниками бюджетних коштів. Нині процес модернізації бухгалтер-



Рис. 2. Піраміда суспільного контролю витрачання бюджетних коштів

ського обліку в державному секторі завершується, але багато питань залишаються нерозкритими та потребують подальшого уточнення, про що свідчать численні дослідження вітчизняних науковців та питання практиків. Зокрема, це:

- розбіжності в тлумаченні понять в різних нормативних актах (доходи, витрати, амортизація, знос);
- облік доходів та витрат, їх склад та класифікація, особливості відображення на рахунках обліку та у звітності;
- питання формування собівартості продукції та послуг;
- розмежування доходів від обмінних та необмінних операцій;
- облік розрахунків у порядку планових платежів;
- виправлення помилок, допущених під час переходу на національні стандарти і впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, трансформації балансу.

Висновки з цього дослідження. Забезпечення ефективної діяльності суб'єкта державного сектору в умовах соціально орієнтованої економіки потребує аналізу економічної ефективності діяльності установ та оцінки якості наданих послуг. Створення дієвої системи суспільного контролю за витрачанням бюджетних коштів є важливою умовою забезпечення зростання добробуту населення. Основою суспільного контролю визначено свідомість громадян суспільства щодо власної відповідальності за витрачання коштів бюджету, а також необхідність відображення у фінансовій звітності суб'єктів державного сектору інформації щодо їх соціальної активності. Важливим напрямом подальших досліджень є розробка критеріїв та показників соціальної ефективності для різних сфер діяльності суб'єктів державного сектору, розробка обґрунтованих соціальних нормативів. Також подальшого вирішення потребують виділені у статті питання бухгалтерського обліку, які залишаються неврегульованими на цьому етапі модернізації обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Амоша О., Гринецька С. Соціальна орієнтація економіки: проформа чи реальність. Економіст. 2012. № 7. С. 4–7.
2. Галушка З. Соціалізація трансформаційної економіки: особливості, проблеми, пріоритети: монографія. Чернівці: Чернівецький національний університет, 2009. 408 с.
3. Ніколенко С., Лозова О. Особливості побудови національної моделі соціально-економічного розвитку України. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2013. № 1 (56). С. 66–73.
4. Новікова О., Гринецька С., Шамілева Л. Соціальна орієнтація економіки: механізми державного регулювання: монографія. Донецьк: НАН України, Ін-т економіки промисловості, 2009. 220 с.
5. Вишнівецька А. Особливості аналізу діяльності бюджетних установ. Управління розвитком. 2014. № 4 (167). С. 46–49.
6. Головінов О. Державний сектор сучасної економіки: питання теорії: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.01. Донецьк, 2009. 31 с.
7. Фертюк О. Соціальні основи ефективності державного управління національною економікою. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2008. № 628. С. 682–686.
8. Штимер Л. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки. Економічний форум. 2016. № 2. С. 329–338.
9. Ловінська Л., Сушко Н. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. Фінанси України. 2012. № 7. С. 84–100.
10. Косова Т., Ангеліна І. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектору. Бізнес-Інформ. 2014. № 8. С. 218–222.
11. Фаріон А. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.
12. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive>.
13. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємства. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 2–3. С. 70–78.

REFERENCES:

1. Amosha O., Hrinevska S. (2012) Sotsialna oriientatsiia ekonomiky: proforma chy realnist [Social orientation of economy: formality or reality] Economist, no. 7, pp. 4–7.
2. Halushka Z. (2009) Sotsializatsiia transformatsiinoi ekonomiky: osoblyvosti, problemy, priorytety: monohrafiia [Socialization of transformation economy: features, problems, priorities: monograph]. Chernivtsi: the Chernivtsi national university (in Ukrainian).
3. Nikolenko S., Lozova O. (2013) Osoblyvosti pobudovy natsionalnoi modeli sotsialno-ekonomichnoho rozvytku Ukrainy [Features of construction of national model of socio-economic development of Ukraine] Scientific announcer of the Poltava university of economy and trade, no. 1, pp. 66–73.
4. Novikova O., Hrinevska S., Shamileva L. (2009) Sotsialna oriientatsiia ekonomiky: mekhanizmy derzhavnoho rehuliuвання: monohrafiia [Social orientation of economy: mechanisms of government control: monograph]. Donetsk: NAS of Ukraine, In. of economy of industry (in Ukrainian).
5. Vyshnivetska A. (2014) Osoblyvosti analizu diialnosti biudzhetykh ustanov [Features of analysis of activity of budgetary establishments] Collection of the advanced studies of "Management development", no. 4, pp. 46–49.
6. Holovinov O. (2009) Derzhavnyi sektor suchasnoi ekonomiky: pytannia teorii [Public sector of modern economy: question of theory] (PhD Thesis). Donetsk: Donetsk national university.
7. Fertiuk O. (2008) Sotsialni osnovy efektyvnosti derzhavnoho upravlinnia natsionalnoiu ekonomikoiu [Social bases of efficiency of state administration a national economy] Announcer of the National university "Lviv politecnic", vol. 628, pp. 682–686.
8. Shtymer L. (2016) Do pytannia finansovoho analizu diialnosti ustanov derzhavnoho sektoru ekonomiky [To the question of financial analysis of activity of establishments state to the sector of economy] Economic forum, no. 2, pp. 329–338.
9. Lovinska L., Sushko N. (2012) Tendentsii reformuvannia systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti derzhavnoho sektoru Ukrainy [Tendencies of reformation of the system of account and financial reporting state to the sector of Ukraine] Finances of Ukraine, no. 7, pp. 84–100.
10. Kosova T., Anhelina I. (2014) Informatsiine zabezpechennia finansovoho kontroliu na osnovi mizhnarodnykh standartiv obliku dlia derzhavnoho sektora [The informative providing of financial control is on the basis of international standards of account for public sector] Business-Inform, no. 8, pp. 218–222.

11. Farion A. (2011) Modernizatsiia bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori Ukrainy ta shliakhy yii realizatsii [Modernisation of record-keeping in the public sector of Ukraine and ways of it realization]. (PhD Thesis). Kyiv: State higher educational establishment "Kyiv national economic university to the name of Vadym Hetman".

12. National Public Sector Accounting Standard. Official web-site of Ministry of finance of Ukraine. Available at: <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive>.

13. Bezverkhyi K. (2015) Sotsialno-oriientovana zvitnist pidpriemstva [Socialoriented accounting of enterprise] Account and audit, no. 2-3, pp. 70–78.