

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ФАРІОН АНТОНІНА ІВАНІВНА

УДК657

**МОДЕРНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ
СЕКТОРУ УКРАЇНИ
ТА ШЛЯХИ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ**

Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ 2011

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України, м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних, професор
Кіндрацька Любомира Максимівна,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу

Офіційні опоненти:

Захист відбудеться _____ 2011 р. о _____ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49, ауд. 601.

Автореферат розіслано _____ 2011 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, професор

В. М. Добровський

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Відправною точкою модернізації бюджетного обліку України є прийняття Постанови Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи удосконалення системи бухгалтерського обліку та системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів формування уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. В підсумку має бути забезпечення створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами що позитивно вплине на економічний та соціальний розвиток України.

Значний обсяг роботи в напрямі досягнення кінцевої мети Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі проведено Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою. Відповідно до визначеного плану заходів сформовано і затверджено дванадцять національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), оновлено склад фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів, врегульовано правові питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ, зокрема головних бухгалтерів. В межах Стратегії напрямів модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі внесено суттєві зміни до Бюджетного кодексу України в частині уточнення повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів. За результатами дослідження у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку встановлено єдині підходи та вимоги до формування мережі розпорядників бюджетних коштів.

Вагомий внесок у розробку завдань, визначених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі здійснили провідні вітчизняні вчені М.І. Бондар , Л.В. Гізатуліна, Р.Т. Джога, Т.І. Єфіменко, В.В. Жук, З.-М.В.Задорожній, Є.В. Калюга , О.О. Канцуров, Л.М. Кіндрацька, І.О. Кондратюк, Т.М. Кондрашова, М.М.Коцупатрий., Ю.А.Кузьмінський, С.В.Левицька, Л.Г. Ловінська, М.Р. Лучко , Б.В.Мельничук, В.І. Ричаківська, С.В.Свірко, Н.І.Сушко, С.І. Харченко, О.О. Чечуліна, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швець, Ф.О.Ярошенко та інші.

Проведені ними створили наукове підґрунття фундаментальної методологічної, методичної та організаційної роботи, що здійснюється Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України. Аналіз проміжних практичних результатів виконання Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про суттєве вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Водночас вивчення чинних положень з питань методології, методики та організації бухгалтерського обліку в державному секторі, плану заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки вказує на необхідність уточнення поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі», розробки

теоретичних положень бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (СЗДУ), обґрунтування застосування методу нарахування в бухгалтерському обліку всіх суб'єктів СЗДУ, розбудови методологічних та методичних положень з бухгалтерського обліку витрат суб'єктів СЗДУ, розробки Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ, визначення підходів до подання бюджетної інформації у фінансових звітах суб'єктів СЗДУ, уточнення положень щодо функціонування фінансово-бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів, розробки методичного та інформаційного забезпечення оновленого бухгалтерського обліку в СЗДУ, формування підходів до організації підготовки та перепідготовки фахівців з бухгалтерського обліку в СЗДУ.

Вищезазначені задачі та нагальність їх розв'язання визначають актуальність обраної теми дослідження, мету та визначені в межах представленого дослідження завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» за темою «Концепція розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції» (державний реєстраційний номер 01061004356), а також НДІ економічного розвитку ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» за темою «Стандартизація бухгалтерського обліку в банківських та бюджетних установах України» (державний номер реєстрації № 887).

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є науково-теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо змісту Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України по створенню уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи зазначених суб'єктів.

Відповідно до поставленої мети у роботі визнано такі основні завдання:

- на основі опрацювання світових та вітчизняних підходів до формування інституційних секторів економіки, уточнити зміст поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі», а також сформулювати теоретичні основи бухгалтерського обліку в СЗДУ через визначення сутності вказаної складової вітчизняної облікової системи, її мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань;
- на основі аналізу на узагальнення світового досвіду застосування касового методу та методу нарахування в бухгалтерському обліку СЗДУ визначити об'єктивні умови запровадження методу нарахування в бухгалтерському обліку всіх суб'єктів СЗДУ;
- розвинути методологічні та методичні положення бухгалтерського обліку витрат суб'єктів СЗДУ;
- опрацювати світові підходи до формування Плану рахунків бухгалтерського обліку на основі Статистики державних фінансів 2001, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) та

розробити структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ України;

- дослідити міжнародні методологічні та методичні підходи до подання бюджетної інформації у фінансовій звітності суб'єктів СЗДУ та сформувані на їх основі, з урахуванням особливостей вітчизняної облікової практики, положення щодо представлення бюджетної інформації у фінансових звітах суб'єктів СЗДУ України;
- вдосконалити положення щодо функціонування облікових підрозділів головних розпорядників бюджетних коштів загалом та головних бухгалтерів, зокрема;
- дослідити елементи організації забезпечення бухгалтерського обліку в СЗДУ в контексті напрямів його модернізації та обґрунтувати рекомендації з організації методичного та програмного забезпечення облікового процесу;
- через дослідження тенденцій розвитку вітчизняної вищої освіти, світового досвіду формування професійних вмінь та навичок фахівців з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності СЗДУ, визначити напрями подальшого процесу підготовки та перепідготовки облікових працівників в СЗДУ України;

Методи дослідження. В процесі дослідження застосовано сукупність загальнонаукових та специфічних методів дослідження. Системний та комплексний підходи використані при розкритті сутності бухгалтерського обліку в СЗДУ та виокремленні його складових. Математично-статистичні методи склали основу визначення характеристик та відображення тенденцій розвитку окремих складових державного сектору економіки. Порівняльний метод застосовано при дослідженні методологічних та методичних підходів до обліку в СЗДУ. Для вирішення окремих завдань застосовано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції.

Для побудови моделі комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ використано кібернетичний підхід. Для дослідження перспектив розвитку бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ використано методи системного аналізу.

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку в цілому, та бухгалтерського обліку у СЗДУ зокрема, теорії бухгалтерського обліку, історії розвитку бухгалтерського обліку, автоматизації бухгалтерського обліку, організації бухгалтерського обліку, і управління у державному секторі економіки, а також нормативні та довідкові матеріали, матеріали періодичних видань та науково-практичних конференцій, статистичні дані Держкомстату України, міжнародні та вітчизняні нормативно-правові документи.

Об'єктом дослідження є процес модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Предметом дослідження є теоретичні засади, методологічний інструментарій, методичні та організаційні підходи до модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України та визначення шляхів її реалізації.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні напрямів реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в

державному секторі економіки України та розробці практичних і методичних рекомендацій щодо їх реалізації.

Результатами дослідження, які характеризують наукову новизну дисертаційної роботи, є:

вперше:

- розроблено структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ України, яка відповідає зовнішнім запитам Статистики державних фінансів 2001, Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку в державному секторі. При їх формуванні враховано наявні об'єкти обліку суб'єктів СЗДУ України, а також світову практику. Охоплення Планом рахунків всіх сфер діяльності суб'єктів СЗДУ України, забезпечить зв'язок національного рахівництва зі Статистикою державних фінансів 2001 (СДФ 2001), а відтак і Системою національних рахунків 1993, закріпить застосування методу нарахування в методологічному інструментарії бухгалтерського обліку в СЗДУ України відповідно до МСБОДС;

удосконалено:

- методичні положення бухгалтерського обліку витрат суб'єктів СЗДУ через обґрунтування визнання порядку витрат, їх складу та відображення у фінансовій звітності відповідно до положень Н(П)СБОДС та П(С)БО, що сприятиме посиленню контролю за напрямками здійснення витрат ;
- порядок представлення бюджетної інформації у фінансових звітах суб'єктів СЗДУ України відповідно до МСБОДС та вітчизняної практики складання та подання бюджетів та кошторисів в процесі уточнення процедури порівняння передбачених та фактичних обсягів доходів і витрат, узгодження фактичних сум доходів та витрат у фінансовій звітності. Внаслідок суцільного охоплення фінансовою звітністю бюджетної інформації можливе суттєве підвищення ефективності управління як бюджетною системою України, так і її державним сектором;
- організацію праці облікових працівників головних розпорядників бюджетних коштів як особливих учасників бюджетного процесу та суб'єктів СЗДУ, шляхом формування складу їх бухгалтерських підрозділів, уточнення функцій та завдань головних бухгалтерів. При запровадженні у практику запропонованих положень забезпечить комплексне суцільне дослідження та охоплення обліковим підрозділом головного розпорядника бюджетних коштів як власної господарської діяльності, так контрольованих розпорядників бюджетних коштів;
- положення методичної та програмної складової процесу організації забезпечення облікового процесу суб'єктів СЗДУ через визначення комплексу робіт з формування оновленого методичного забезпечення, розробку комп'ютерної моделі бухгалтерського обліку, порядку впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ, що уможливить створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ ;

- при формуванні навчальних дисциплін ураховано тенденції розвитку вітчизняної вищої освіти, світовий досвід набуття професійних вмінь та навичок фахівцями з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності СЗДУ. Блок навчального забезпечення для магістерської програм «Облік і контроль в секторі загального державного управління» за професійним, кар'єрним та дослідницьким напрямками освітніх програм підготовки магістрів в Україні та основні підходи до організації навчання облікових працівників суб'єктів СЗДУ України;

набули подальшого розвитку

- теоретичні засади бухгалтерського обліку в СЗДУ: доведено некоректність застосування поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі». В контексті закріпленого Стратегією модернізації суб'єктного складу бухгалтерського обліку, характеристики його місця та ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань, а також класифікації бухгалтерської звітності суб'єктів СЗДУ. Логічно апелювати поняттям система бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, це забезпечує розширення економічного змісту та чіткості у визначенні спрямованість бухгалтерського обліку в СЗДУ;
- методологічні положення бухгалтерського обліку в СЗДУ через обґрунтування необхідності запровадження методу нарахування в бухгалтерський облік всіх суб'єктів СЗДУ, що забезпечує гармонізацію вказаної складової вітчизняної облікової системи до міжнародних підходів методології та методики бухгалтерського обліку відповідно до МСБОДС;

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо реалізації завдань Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України. Наукові розробки та результати дисертації апробовані і прийняті до впровадження ..(довідка...),(довідка...),(довідка). Окремі результати використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету «Бухгалтерський облік у бюджетних установах», «Організація бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «Облік виконання бюджетів» (довідка № 126-02/2799 від 16.11.2010 р.).

Апробація результатів дисертації. Результати дисертаційної роботи доповідались на наукових конференціях: Міжнародній науково-практичній конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21 листопада, Тернопіль, ТНЕУ, 2007 р.; міжнародної науково-практичній конференції «Місце та роль бухгалтерської професії у сучасних інтеграційних процесах економіки України», 16-17 жовтня Мукачєво, 2008 р.; науково-практичній конференції «Перспективи розвитку, контролінгу як науки: теорія та практика» – центр дослідження контролінгу при кафедрі обліку і контролінгу в промисловості ТНЕУ, 17 грудня, Тернопіль, 2008 р.; VI міжнародній науково-практичній конференції «Стратегия и тактика производственно-хозяйственных систем», – Гомель, 26-27 ноябрь 2009 г. В. 2 ч 4 / М-во образования Респ. Беларусь, Гомел. гос. техн. ун-т им. П. О. Сухого, 2009; міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні», 23-24

квітня, Тернопіль: Крок, 2010; науково-практичній конференції «Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя», 11 червня, Тернопіль, ТНЕУ, 2010 р.; міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізації цих процесів у світовій економіці», 26-28 квітня, м. Ужгород, УжНУ, 2010 р.; Международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие городов» Харьков. нац. акад. гор. хоз-ва. – Х: ХНАГХ, 2010 р.; міжнародній науково-практичній конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.; міжнародній науково-практичній конференції «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємства в конкурентному середовищі», м. Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.; XV Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку економіки України: теорія, методика, практика», Луцьк, 2010 р.

Публікації. За темою дисертації опубліковано _____ наукових праць, загальним обсягом ___ д. а., з них ___ статей у провідних фахових наукових журналах і збірниках наукових праць, __ публікації в інших наукових виданнях.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи складає _____ сторінок. У дисертації розміщено _____ рисунків на _____ сторінках та _____ таблиць на _____ сторінках. Список використаних джерел налічує 286 найменувань. Дисертація містить 13 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету та завдання, об'єкти, предмет і методи дослідження, викладено наукову новизну, теоретичне та практичне значення отриманих результатів.

У розділі 1 «**Загальні положення модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України**» досліджено передумови нового історичного етапу розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України, визначено мету, завдання, напрями та проміжні результати його модернізації, сформовано та обґрунтовано теоретичні засади бухгалтерського обліку в СЗДУ.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку вже понад двадцять років перебуває у фазі активного розвитку. Лідерами в частині проведених перетворень є система бухгалтерського обліку підприємств і організацій, а також бухгалтерського обліку банківських установ. Методологія та методика зазначених складових національної облікової системи суттєво оновлена відповідно до міжнародних положень теорії та практики. Комплекс бюджетного бухгалтерського обліку, який формально включає бухгалтерський облік виконання бюджету та бухгалтерський облік виконання кошторису, розвивався неоднорідно, з випередженням першої складової і певним відставанням другої.

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки обрано напрям переходу від пострадянського комплексу бюджетного бухгалтерського обліку до принципово нової системи бухгалтерського

обліку в державному секторі. Передумовою такого реформування стали загальноекономічні, законодавчі, облікові чинники, які слід розглядати в контексті процесів глобалізації та світової інтеграції.

Основними напрямами Стратегії модернізації виступають: удосконалення системи бухгалтерського обліку, формування системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. В підсумку виконання заходів визначених Стратегією Кінцевим результатом реалізація Стратегії модернізації виступатиме створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами, що позитивно вплине на економічний та соціальний розвиток України.

Стратегією модернізації запроваджено у практику поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі» втім, в контексті визначеного її суб'єктного складу наявні певні протиріччя з вітчизняним нормативним полем вищого регламенту, а саме Господарським кодексом України. Для їх усунення, а також гармонізації положень вітчизняного бухгалтерського обліку до світових підходів Статистики державних фінансів пропонується апелювати до поняття «сектору загального державного управління», інституційний склад якого представлений органами державної та місцевої законодавчої та виконавчої влади, створеними цими органами бюджетними установи та державними соціальними позабюджетними фондами (рис.1.1).



Рис.1. Структура сектору загального державного управління України

Проміжні результати виконання Стратегії модернізації підтверджують планомірність у виконанні намічених заходів. Зокрема, уточнено положення Бюджетного кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», в частині сфери діяльності суб'єктів сектору загального державного управління. Наказами Міністерства фінансів України затверджено 12 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які наберуть чинності з 1 січня 2013р.. Втім, багато позицій знаходяться на стані опрацювання. Це стосується визначення методів обліку доходів та видатків, розробки єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку та положень (стандартів) фінансової звітності, а також створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Економічна, правова та облікова практика потребує нової системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в Україні, важливо опрацювати його теоретичні положення, до яких відносяться ідентифікація його місця, ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань.

В роботі місце та роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління *на мегарівні*: визначено як елемент міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»; *на макрорівні*: як складова національної системи бухгалтерського обліку, елемент фінансового управління бюджетною системою, інструмент виконання Державного та місцевих бюджетів країни, інструмент інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни, економічний засіб забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України, засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ, а *на мікрорівні*: як елемент фінансового управління бюджетними установами, засіб захисту прав споживачів продуктів діяльності бюджетних установ; засіб захисту прав персоналу бюджетних установ, елемент фінансового управління державним і комунальними секторами економіки України в частині бюджетних установ як їх суб'єктів, засіб захисту прав юридичних та фізичних осіб – платників податків.

Мета бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління полягає у забезпеченні виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державного казначейства України та кошторисів - розпорядниками бюджетних коштів. Предмет бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління слід ідентифікувати як єдність процесу виконання Державного і місцевих бюджетів та діяльності з виконання кошторисів, які здійснюються органами Державного казначейства України та бюджетними установами, відповідно.

В роботі визначено склад функцій та завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, (табл.1).

Функції та завдання бухгалтерського обліку в СЗДУ

<i>Функції бухгалтерського обліку в СЗДУ</i>	<i>Завдання бухгалтерського обліку в СЗДУ</i>
інформаційна (збирання, обробка та передача інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам системою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління)	формування повної і достовірної інформації щодо виконання Державного і місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ на підставі чинних нормативно-правових документів регламентації бухгалтерського обліку
управлінська (забезпечення інформацією суб'єктів різних рівнів управління для використання її в плануванні, оцінюванні, прогнозуванні, аналізі, контролі діяльності з виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ)	своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття управлінських рішень на відповідних рівнях
контрольна (постійність, суцільність, безперервність контрольних процедур на всіх стадіях проведення трансакцій в межах всіх складових бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління)	здійснення систематичного контролю за додержанням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, ефективним використанням та збереженням фінансових ресурсів та майна, цільового використання бюджетних коштів в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів та виконання кошторисів бюджетних установ
(захисна відображення та виявлення фактів неправомірних або	встановлення бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління ознак порушень та зловживань в полі інформаційного забезпечення процесів виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ

<p>шахрайських дій в межах процесу виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ з метою захисту прав держави, юридичних та фізичних осіб)</p>	
<p>соціальна (комплексне неупереджене відтворення операцій із виконання Державного та місцевих бюджетів, а також виконання кошторисів в системі бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, формування на основі цього показників бюджетної та фінансової звітності органів Державного казначейства та розпорядників бюджетних коштів з метою оприлюднення)</p>	<p>забезпечення облікового, аналітичного, контрольного супроводу управління бюджетною системою в цілому як економічного фундаменту надання конституційних гарантів, та бюджетними установами зокрема як виконавцями соціальних функцій держави</p>
<p>науково-пізнавальна (розвиток бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в якості складника національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному</p>	<p>генерування нових знань у сфері міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку в СЗДУ України</p>

секторі» та напряму науки про бухгалтерський облік)	
---	--

Відповідно до сформованих теоретичних позицій, та законодавчо закріпленого визначення бухгалтерського обліку під бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління слід розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів та кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам. Досягнення мети та вивчення предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління забезпечується реалізацією його функцій та завдань.

У розділі 2 «**Методологічні та методичні позиції стратегії модернізації бухгалтерського обліку в СЗДУ України**» досліджено методологічний інструментарій МСБОДС, умотивовано необхідність застосування методу нарахування в бухгалтерському обліку суб'єктів СЗДУ, сформовано методологічні та методичні засади до бухгалтерського обліку витрат суб'єктів СЗДУ, розроблено структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ, уточнено порядок включення бюджетної формації у фінансові звіти суб'єктів СЗДУ.

Для сучасного етапу розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі характерно є його спрямування на міжнародну стандартизацію на основі МСБОДС. В процесі вивчення МСБОДС встановлено, що для них не характерний опис принципів бухгалтерського обліку у традиційному для вітчизняної облікової системи розумінні. У МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» передбачені вимоги та якісні характеристики, інформації, зокрема такі: достовірне подання та відповідність МСБОДС, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання та порівняльна інформація, а також зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність.

На забезпечення єдності складових національної системи бухгалтерського обліку, яка реалізується через Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» закріплено поняття принципу бухгалтерського обліку, а також склад принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, а саме: автономності суб'єкта державного сектору, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника. Розгляд дії цих принципів в межах оновленої системи бюджетного обліку, шляхом їх співставлення з методологічними підходами затверджених НС(П)БОДС свідчить про їх реальну дієвість, яка донедавна за певними позиціями носила суто декларативний характер. Йдеться передусім про принцип нарахування та відповідності доходів та витрат звітним періодам.

Застосування в бухгалтерському обліку суб'єктів сектору загального державного управління принципу нарахування та відповідності доходів та витрат

передбачає поступовий перехід бюджетного обліку від касового методу до методу нарахування, як основоположного у МСБОДС. Оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування - визнання всіх операцій у момент їх виникнення (в момент виникнення або зміни вартості активів або зобов'язань), то це призводить до суттєвих відхилень при визначенні фінансового результату. Так, при застосуванні касового методу доходи ототожнюються з грошовими коштами, що надійшли до суб'єкту, а витрати із витраченими грошовими коштами, внаслідок фінансовий результат залежить від зміни суми грошових коштів у процесі їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих, попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком, сум доходів та витрат за конкретними періодами. По суті застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів. На противагу, застосування в обліку методу нарахування забезпечує відтворення реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат - як чинника зменшення чистої вартості активів, а отже і фінансових результатів - як похідної від цих показників.

В процесі дослідження вказаних методів та їх порівняльного аналізу виявлено і інші принципові недоліки касового методу та значні переваги методу нарахування, як то: реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; облік усіх ресурсних потоків, у тому числі й тих, які не призводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); можливість накопичення інформації про стан активів і пасивів і відповідно, обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних з ними, але неузгоджених у тимчасовому періоді (одержання коштів і право на одержання коштів; виплата коштів і юридичне зобов'язання виплатити кошти); можливість облікування некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської заборгованості. До недоліків останнього методу нарахування варто віднести: складність процедури бухгалтерського обліку; наявні ускладнення із визначенням терміну визнання доходів, витрат, діапазону активів та зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів. Зважаючи на це, недоліки для запровадження принципу нарахування в облікову практику суб'єктів сектору загального державного управління необхідно забезпечити автоматизацію системи бухгалтерського обліку та чітко визначити порядок обліку і, передусім, визнання доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

Затверджені НП(С)БОДС та ті, що знаходяться на стадії формування передбачають чітку ідентифікацію моменту та умов визнання наявних об'єктів обліку. Всі НП(С)БОДС містять окремі положення щодо визнання доходів та витрат. Втім, порядок обліку доходів (їх визнання та класифікація, оцінка, розкриття інформації у фінансовій звітності) визначений окремим НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зважаючи на ключову роль категорії «доходи» у господарській практиці суб'єктів сектору загального державного управління, значні відмінності в облікових підходах щодо врахування доходів загального державного управління та суб'єктів підприємницької діяльності, такий підхід цілком виправданий. На цьому фоні не

слід уникати розгляду окремим НП(С)БОДС інших рівнозначних за вагомістю категорій: «видатки» та «витрати».

Витрати та видатки, що здійснюються в процесі виконання кошторисів та бюджетів є не тільки важливими економічними категоріями, а й виступають вагомими об'єктами бухгалтерського обліку. Існуючі визначення цих понять щодо бюджетного процесу закріплені Бюджетним кодексом України. У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначення витрат суб'єктів державного сектору, надано без розгляду поняття видатки суб'єктів державного сектору. З урахуванням наведеного визначення «видатків бюджету», а також підходів СДФ 2001 пропонується видатки суб'єктів сектору загального державного управління трактувати як дійсні видатки, проведення яких призводить до зменшення чистої вартості активів суб'єктів сектору загального державного управління і які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідними бюджетами і кошторисами.

Важливим питанням щодо витрат та видатків суб'єктів сектору загального державного управління виступає їх склад та класифікація. Склад витрат суб'єктів сектору загального державного управління визначено НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Для достовірного відображення даних за наведеними статтями, суб'єктами сектору загального державного управління необхідна чітка економічна класифікація видатків за кожною із статей. Відповідно до поставлених завдань з модернізації системи управління державним фінансами, з метою запровадження світових методологічних підходів до формування звітності у державному секторі, економічна класифікація видатків має зазнати змін в напрямі її наближення до економічної класифікації СДФ 2001, сформованої Міжнародним валютним фондом. Дослідження та порівняння діючої вітчизняної економічної класифікації видатків бюджету та економічної класифікації видатків СДФ 2001 вказує на принципову відмінність, яка полягає у базуванні СДФ 2001 на методі нарахування та застосуванні модифікованих методів обліку - касового та нарахування - в економічній класифікації видатків бюджету України.

Враховуючи концептуальні підходи до бюджетної класифікації СДФ 2001 та деталізацію економічної класифікації видатків бюджету України, закріплені підходи до формування фінансової звітності у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», беручи до уваги підходи П(С)БО 16 «Витрати», концептуальні положення МСБОДС автором розроблено та обґрунтовано Проект НП(С)БОСЗДУ «Витрати» в розрізі позицій визнання, складу та відображення у фінансовій звітності витрат суб'єктів сектору загального державного управління.

Чільне місце у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління займає розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку як систематизованого переліку рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про виконання бюджетів та кошторисів. Він виступає: інструментом формалізації сукупної дії двох елементів методу бухгалтерського обліку – рахунків та подвійного запису; унікальною обліковою моделлю відображення операцій суб'єктів сектору загального державного

управління; засобом інформаційного забезпечення управління державними фінансами як на мікро-, так і на макро-рівні».

Дослідження факторів та умов, що впливають на формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління дозволило виокремити ключові вимоги до його формування: врахування всіх об'єктів в межах підсистеми бюджетного обліку, відповідність НП(С)БОДС, наближення до положень КСДФ 2001, дотримання правил МСБОДС. З урахуванням наведених позицій, а також досвіду побудови планів рахунків країнами ЄС та Росією у дисертації розроблено та обґрунтовано проектну структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (табл.2).

Таблиця 2

Проект структури Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ

<i>№ класу</i>	<i>Назва класу</i>
Клас 1	Нефінансові активи
Клас 2	Фінансові активи
Клас 3	Витрати
Клас 4	Капітал та фінансовий результат
Клас 5	Зобов'язання
Клас 6	Забезпечення
Клас 7	Доходи
Клас 8	Рахунки управлінського обліку
Клас 9	Позабалансові рахунки

При розширенні класифікації бухгалтерської звітності суб'єктів сектору державного управління, виокремлено такі ознаки: інформаційний обсяг; мета складання; сфери, що охоплює; джерело фінансового забезпечення або фінансової відповідності; періодичність складання; склад об'єктів, що відображає; мета складання (субпідрядна ознака для зовнішньої звітності: функціональне призначення).

Ці пропозиції ураховано в процесі удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів через оновлення методології її складання, складу форм звітності та їх удосконалення; розроблення, затвердження та впровадження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі, що також є важливим напрямом модернізації бухгалтерського обліку. Аналіз затверджених Наказами Міністерства фінансів України НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами» та порівняння їх із діючими вітчизняними підходами до формування фінансової звітності суб'єктів сектору державного управління, свідчить на закріплені в них суттєві методологічні зрушення, їх

відповідність МСБОДС, а отже побудову їх за методом нарахування, що підтверджує подальше наближення до КСДФ 2001.

За всіх позитивних змістовних позицій НП(С)БОДС, слід звернути увагу на формальне недотримання вимог п.10 «заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки» Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, яким передбачено «..Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі ..». Виходячи з цього та раніше обґрунтованих пропозицій щодо заміни поняття «державний сектор» на «сектор загального державного управління», необхідно змінити в назвах НП(С)БОДС скорочення: НП(С)БОДС на НП(С) БОСЗДУ (для положень (стандартів) 121 – 129 та інших, що стосуються питань бухгалтерського обліку); НП(С)БОДС на НП(С)ФЗОСЗДУ (для положень 101 – 103 та інших, що стосуються питань фінансової звітності).

Враховуючі специфіку діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, існуючий розподіл зовнішньої бухгалтерської звітності вказаних суб'єктів на фінансову та бюджетну, першочергової уваги з намічених до розробки НП(С)ФЗСЗДУ потребує НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності». На основі розгляду та аналізу позицій МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів», бюджетного законодавства України, позицій вже існуючих НП(С)ФЗСЗДУ, автором розроблено проект НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності». Реалізація проекту положення (стандарту) дозволить регламентувати порядок представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів (кошторисів), механізм порівняння планових та фактичних даних бюджетів(кошторисів) та фінансової звітності за умов застосування як однакових, так і різних облікових та бюджетних принципів, а також порядок розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

У розділі 3 **«Організація бухгалтерського обліку в СЗДУ в контексті стратегії його модернізації»** визначено напрями удосконалення організації діяльності облікових підрозділів головних розпорядників бюджетних коштів, організації методичного та програмного забезпечення технології облікового процесу, організації праці облікових працівників.

Розгляд Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті складових організації бухгалтерського обліку свідчить, що перші два блоки стосуються методологічних та методичних позицій, а третій – організації системи бухгалтерського обліку в СЗДУ. В межах загального процесу організації бухгалтерського обліку організація праці облікових працівників включає: (1) визначення повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів; 2) врегулювання питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі головних бухгалтерів). Відповідно організація забезпечення бухгалтерського обліку стосується: (1) уніфікації програмного забезпечення з бухгалтерського обліку

суб'єктів державного сектору; 2) створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу). Організація розвитку бухгалтерського обліку передбачає: (1) організацію навчання та підвищення кваліфікації фахівців Міністерства фінансів, органів Державного казначейства, працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та держаних цільових фондів).

Першим завданням за напрямом організації праці облікових працівників виступає завдання із визначення повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів. Аналіз бюджетного законодавства підтверджує повне виконання цього завдання. Так, у статті 112 Бюджетного кодексу України вказано, що до повноважень Державного казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: 1) веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; 2) бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; 3) відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); 5) відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Дослідження змісту нормативних документів уряду вказує, на виконання також другого завдання за напрямом організації праці облікових працівників. Так, у 2001 році затверджено два нормативних документи, які визначають засади створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. Йдеться про Постанову Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011р. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, а також Наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011р Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи. Втім, при підготовці зазначених нормативних документів застосовано загальний підхід до визначення повноваження головних бухгалтерів всіх бюджетних установ, не коректно з огляду на різні функціональні характеристики бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів та закріплену Бюджетним кодексом України та іншими нормативними документами особливу відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів, а отже і їх головних бухгалтерів. На основі опрацювання світового досвіду організації роботи головних бухгалтерів, напрямів їх діяльності в межах оновленої системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, аналізу кваліфікаційних характеристик, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, в роботі сформовано та представлено перелік функцій та завдань головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів. Їх реалізація на практиці забезпечить підвищення вимог до вказаних посадових осіб, посилить їх відповідальність та статус державних службовців, сприятиме їх активному

наскрізному залученню до фінансово-господарської діяльності як головного розпорядника бюджетних коштів, безпосередньо, так і розпорядників бюджетних коштів, що відносяться до сфери контролю. Для перевірки відповідності здобувачів на посаду головного бухгалтера головного розпорядника бюджетних коштів, з урахування всіх новацій нормативного поля суб'єктів сектору загального державного управління, автором сформовано комплекс тестових завдань за напрямом «Бухгалтерський облік».

При уточненні статусу головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів логічно переглянути коло завдань та функцій бухгалтерської служби головних розпорядників бюджетних коштів. Як свідчить зарубіжна практика, організації праці облікових працівників, первісна ідентифікація функцій і завдань головного бухгалтера визначає склад його заступників, які координують роботу за різними напрямками в межах функцій та завдань головного бухгалтера. З урахуванням сфери діяльності головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів логічно виокремити такі структурні підрозділи, для виконання комплексу функцій та завдань: відділ обліку доходів та витрат, відділ обліку зобов'язань, відділ обліку не фінансових активів, відділ обліку фінансових активів, відділ фінансової звітності, відділ планування та прогнозування, відділ фінансового аналізу. На цьому фоні важливо вирішити питання запровадження посади державних бухгалтерів з підпорядкуванням їм відділу контролю. Доцільно передбачити подвійне підпорядкування цього структурного підрозділу головного розпорядника бюджетних коштів (адміністративно та організаційно - головному бухгалтеру, методично – державному бухгалтеру). Така побудова та координація дій забезпечить чітке функціональне підпорядкування відділу контролю меті і завданням державного бухгалтера, адміністративну субординацію в межах головного розпорядника бюджетних коштів, а також організаційну та методичну узгодженість роботи з іншими відділами бухгалтерської служби головного розпорядника бюджетних коштів.

Чільне місце в підсистемі забезпечення технології облікового процесу займає методичне та програмне забезпечення, які відіграють перетворювальну роль по відношенню до інформаційного забезпечення. У роботі запропоновано до опрацювання комплекс робіт з формування оновленого методичного забезпечення: розробка НП(С)БОСЗДУ та НП(С)БОСЗДУ відповідно до прийнятих МСБОДС.

Серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку сектору загального державного управління виокремлено питання впровадження інформаційних технологій. Це можливо вирішити через організацію процесу автоматизації за окремими об'єктами обліку (нефінансових активів, фінансових активів, зобов'язань, забезпечення, власного капіталу, фінансових результатів, доходів, витрат, позабалансових активів та зобов'язань з виходом на План рахунків, а отже і на формування Головної книги. На основі положень системного та кібернетичного підходів у дисертації запропоновано комп'ютерну модель бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, що базується на принципах модульності, розширення, відкритості, адаптації, комплексного захисту інформаційних ресурсів, а також уточнено процедури створення і

впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Реалізація організаційних підходів щодо створення та запровадження програмного продукту в межах реалізації функцій та завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління сприятиме створенню якісного програмного продукту та його успішному впровадженню в експлуатацію.

Важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку є організація навчання облікових працівників, яка включає їх підготовку та перепідготовку. В умовах модернізації методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління вказана складова набуває особливої актуальності. Досвід реорганізації процесу підготовки облікових фахівців в умовах переходу до МСБО та МСФЗ різних країн світу, аналіз тенденцій та перспектив розвитку МСБОДС, зокрема, та посилення процесів економічної інтеграції загалом, а також вектору подальшого розвитку вітчизняної вищої освіти підтверджує доцільність формування блоку навчального забезпечення для магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління» за професійним, кар'єрним та дослідницьким напрямками освітніх програм підготовки магістрів України. В межах магістратури кар'єрного спрямування, як особливого виду післядипломної освіти, розроблено зміст та умотивовано необхідність введення навчальної дисципліни «Контролерство».

За результатами дослідження загальних положень організації навчання фахівців-обліковців в умовах суцільного оновлення бухгалтерського обліку в секторі державного управління, запроваджених Російською федерацією протягом 2004-2005р.р., у дисертації окреслено основні підходи щодо поетапної організації такого навчання в Україні. Реалізація комплексу заходів забезпечить високому рівню засвоєння положень оновленої методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, сприятиме якнайскорішій адаптації облікового персоналу суб'єктів сектору загального державного управління до нових облікових підходів, а отже і успішному впровадженню результатів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі як на макро-, так і на макрорівні.

ВИСНОВКИ

У процесі дослідження здійснено теоретичні узагальнення та запропоновано шляхи вирішення проблем модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки. Основні науково-практичні результати дослідження дали змогу зробити такі висновки та пропозиції:

1. Дослідження запровадженого у нормативно-правові акти вітчизняного бюджетного обліку поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі» в контексті визначеного її суб'єктного складу свідчить про наявне протиріччя із Господарським кодексом України. Для його усунення, а також гармонізації

положень вітчизняного бухгалтерського обліку до світових підходів Статистики державних фінансів 2001 пропонується апелювати поняттям «сектору загального державного управління», інституційний склад якого представлений органами державної та місцевої законодавчої та виконавчої влади, створеними цими органами бюджетними установами та державними соціальними позабюджетними фондами. На основі цього, а також з урахуванням завдань Стратегії модернізації обґрунтовано необхідність змінити назву НП(С)БОДС на НП(С) БОСЗДУ, які стосуються питань бухгалтерського обліку, відповідно НП(С)БОДС на НП(С)ФЗОСЗДУ, які стосуються питань фінансової звітності.

2. Формування обліку в секторі загального державного управління як важливої складової вітчизняної системи бухгалтерського обліку потребує необхідність розробки його теоретичних положень, до яких відносяться ідентифікація його місця, ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань. У роботі визначено місце та роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління на мегарівні, макрорівні та макрорівні. Обґрунтовано склад завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління у розрізі інформаційної, управлінської, контрольної, захисної, соціальної та науково-пізнавальної функцій. На основі сформованих теоретичних позицій, з урахуванням законодавчо закріпленого визначення бухгалтерського обліку під бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління пропонується розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів та кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам.

3. В умовах міжнародної облікової стандартизації на основі МСБОДС ключову роль у побудові нового методологічного інструментарію відіграє метод нарахування. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів, а також державних (позабюджетних) цільових фондів використовується касовий метод, а в практиці бухгалтерського обліку Вивчення механізмів застосування касового методу та методу нарахування свідчить на користь методу нарахування, його перевагами є такі: фінансовий результат визначається різницею нарахованих, попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за конкретними звітними періодами; реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; облік усіх ресурсних потоків, зокрема й тих, які не призводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; окремий облік руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних з ним, але неузгоджених у тимчасовому періоді (одержання коштів і право на одержання коштів; виплата коштів і юридичне зобов'язання виплатити кошти); облік некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської заборгованості. Автором умотивовано, що запровадження вказаного принципу в облікову практику суб'єктів сектору загального державного управління потребує вирішення таких завдань: автоматизації системи

бухгалтерського обліку; чіткої регламентації порядку обліку і, передусім, визнання доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

4. Окремі аспекти визнання доходів та витрат представлені у всіх НП(С)БОДС втім, порядок обліку доходів узагальнено в окремим НП(С)БОДС 124 «Доходи». У роботі умотивовано необхідність розробки також окремого НП(С)БОСЗДУ «Витрати», зважаючи на ключову роль витрат в обліковій практиці. Враховуючи концептуальні підходи бюджетної класифікації СДФ 2001, положення бюджетного законодавства України, підходи НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати», а також МСБОДС у дисертації розроблено Проект НП(С)БОСЗДУ «Витрати» в розрізі позицій визнання, складу та відображення у фінансовій звітності витрат суб'єктів сектору загального державного управління. Його прийняття сприятиме підвищенню оперативності обробки інформації у процесі складання форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», високому рівню аналітичності обліку витрат та видатків, а також закріпить дію принципу нарахування на рівні витрат суб'єктів сектору загального державного управління.

5. У роботі обґрунтовано змістовне наповнення Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Дослідження факторів та умов, що впливають на його формування дозволило виокремити ключові вимоги, з урахуванням яких, а також досвіду побудови таких планів рахунків країнами ЄС та Росією автором розроблена проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, яка передбачає наявність такі класи: Нефінансові активи, Фінансові активи, Витрати, Капітал та фінансовий результат, Зобов'язання, Забезпечення, Доходи, Рахунки управлінського обліку, Позабалансові рахунки.

6. На розвиток теоретичних основ бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального державного управління запропонована їх класифікація за такими ознаками: інформаційний обсяг; мета складання; сфери, охоплення; джерело фінансового забезпечення або фінансової відповідності; періодичність складання; склад об'єктів обліку, мета складання (субпідрядна ознака для зовнішньої звітності-функціональне призначення). Для поглиблення положень щодо фінансової звітності суб'єктів сектору загального державного управління запропоновано проект НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності». Його запровадження дозволить регламентувати порядок представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів (кошторисів), механізм порівняння планових та фактичних даних бюджетів(кошторисів) та фінансової звітності при застосуванні як однакових, так і різних облікових та бюджетних принципів, а також порядок розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

7. Аналіз завдань Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, а також специфіки участі різних розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі визначає про необхідність уточнення положень процесу функціонування фінансово-бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів, у тому числі їх головних бухгалтерів. На основі опрацювання світового досвіду організації роботи головних бухгалтерів, напрямів їх діяльності в межах оновленої системи бухгалтерського обліку в секторі

загального державного управління, аналізу кваліфікаційних характеристик, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, в роботі виписано функції та завдання головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів. Їх реалізація суттєво підвищить вимоги до вказаних посадових осіб, їх відповідальність та статус як державних службовців. Це сприятиме активному наскрізному залученню цих осіб до фінансово-господарської діяльності як головного розпорядника бюджетних коштів безпосередньо, так і розпорядників бюджетних коштів, що відносяться до сфери його контролю. Для перевірки відповідності знань здобувачів на посаду головного бухгалтера головного розпорядника бюджетних коштів, з урахуванням оновленого змісту нормативно-правових суб'єктів сектору загального державного управління, сформовано комплекс тестових завдань за напрямом «Бухгалтерський облік». Відповідно до напрямів діяльності фінансово-бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів запропоновано таку їх структуру: відділ обліку доходів та витрат, відділ обліку зобов'язань, відділ обліку не фінансових активів, відділ обліку фінансових активів, відділ фінансової звітності, відділ планування та прогнозування, відділ фінансового аналізу. Умотивовано наявність об'єктивних умов для запровадження посади державних бухгалтерів з підпорядкуванням їм відділу контролю, водночас цей підрозділ адміністративно та організаційно має бути підпорядкований головному бухгалтеру, а методично – державному бухгалтеру.

8. У технології облікового процесу вагому роль відіграє методичне та програмне забезпечення. На основі загальних підходів до впровадження нового методологічного інструментарію в систему бухгалтерського обліку, в роботі запропоновано комплекс робіт з його оновлення. Доведено, що впровадження інформаційних технологій має вирішуватися через організацію процесу автоматизації за окремими об'єктами обліку: нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, забезпечення, власний капітал, фінансові результати, доходи, витрати, позабалансові активи та зобов'язання. З використанням системного та кібернетичного підходів побудовано комп'ютерну модель бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, що базується на принципах модульності, розширення, відкритості, адаптації, комплексного захисту інформаційних ресурсів, а також визначено порядок створення і етапи впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

9. Важливе місце у реалізації Стратегії модернізації займає підготовка та перепідготовка фахівців з обліку в секторі загального державного управління. З урахуванням досвіду реорганізації процесу підготовки облікових фахівців в умовах переходу до МСБО, МСФЗ, МСБОДС різних країн світу, аналізу тенденцій їх подальшого розвитку та обраних напрямів удосконалення вітчизняної вищої освіти запропоновано блок навчального забезпечення для магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління» за професійним, кар'єрним та дослідницьким напрямками освітніх програм підготовки магістрів в Україні. В межах магістратури кар'єрного спрямування, розроблено зміст та умотивовано необхідність введення до навчального процесу дисципліни «Контролерство». У дисертації також презентовано основні напрями поетапної організації навчання

фахівців-обліковців в умовах оновлення системи бухгалтерського обліку. Їх реалізація сприятиме успішній адаптації облікового персоналу суб'єктів сектору загального державного управління до нових облікових підходів, і як наслідок реалізації всіх положень Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових видання

1. Фаріон А. І., Бурденюк Т. Г., Фаріон І. Д. Вплив факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на гнучкий розвиток підприємства / А. І. Фаріон, Т. Г. Бурденюк, І. Д. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Вип. 11. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 247–259. (0,47 друк. арк.).
2. Фаріон А. І., Галько О. Т. Видатки Державного бюджету у світлі реформ / А. І. Фаріон, О. Т. Галько // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Вип. III. Економічні науки. – Чернівці: Книги – XXI, 2008. – С. 350–356 (0,20 друк. арк.).
3. Фаріон А. І., Галько О. Т. Фінансове середовище як основа формування діяльності підприємств державної форми власності / А. І. Фаріон, О. Т. Галько // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. – Вип. 4 (44). – Ч. 2. – Рівне, 2008. – С. 123–125 (0,12 друк. арк.).
4. Фаріон А. І. Державний сектор і державне регулювання національної економіки / А. І. Фаріон // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 598–606 (0,47 друк. арк.).
5. Фаріон А. І. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки / А. І. Фаріон // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ “Економічний аналіз”. – Вип. 4. – Тернопіль, 2009. – С. 364–369 (0,29 друк. арк.).
6. Фаріон А. І. Напрями вдосконалення механізму формування доходів і видатків суб'єктів державного сектору та методика їх обліку / А. І. Фаріон // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ “Економічний аналіз”. – Вип. 5. – Тернопіль, 2010. – С. 193–200 (0,41)
7. Фаріон А. І. Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору економіки / А. І. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Вип. 14–15. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 278–293 (1,74 друк. арк.).
8. Фаріон А. І. Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору / А. І. Фаріон // Спеціальний випуск наукового вісника ДВНЗ Ужгородського університету “Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”. – 2010. – Ч. I. – С. 96–102 (0,70 друк. арк.).
9. Фаріон А. І., Фаріон І. Д. Організація інформаційного забезпечення обліку / А. І. Фаріон, І. Д. Фаріон // Збірник наукових праць Черкаського державного

технологічного університету. – Серія: Економічні науки [Текст]: – Вип. 25. – У трьох частинах. – Ч. I. – Черкаси: ЧДТУ, 2010. – С. 18–21 (0,17 друк. арк.).

10. Фаріон А. І. Практика та проблемні питання функціонування системи бухгалтерського обліку у суб'єктів державного сектору / А. І. Фаріон // Науковий вісник Волинського Національного університету ім. Л. Українки. – Економічні науки. – 2010. – № 19. – С. 97–103 (0,70 друк. арк.).

В інших виданнях:

1. Фаріон А. І. Основні принципи і методи фінансування бюджетних установ / А. І. Фаріон // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 21–22 листопада 2007 р. – Тернопіль, ТНЕУ, 2007. – С. 400–403 (0,35 друк. арк.).
2. Фаріон А. І. Механізм формування бюджетного фінансування / А. І. Фаріон // Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України : Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, 16–17 жовтня 2008 р. – Мукачево, 2008. – С. 110–113 (0,35 друк. арк.).
3. Фаріон А. І. Стратегія розподілу та контролю бюджетних ресурсів як стимул розвитку економіки / А. І. Фаріон // Збірник тез доповідей : Науково-практична конференція “Перспективи розвитку контролінгу як науки: теорія та практика”, 17 грудня 2008 р. – Тернопіль, 2008. – С. 471–483 (1,40)
4. Фаріон А. І., Фаріон І. Д. Адаптація нормативно-правового і методологічного забезпечення здійснення операцій виконання регіонального бюджету / А. І. Фаріон, І. Д. Фаріон // Тезиси докладов : VI міжнародна науково-практична конференція “Стратегія і тактика розвитку виробничо-господарських систем”, Гомель, 26–27 листопада 2009 г. – В 2 ч. – Ч. I. – Гомель: ГТЕУ ім. П. О. Сухого, 2009. – С. 163–165 (0,12 друк. арк.).
5. Фаріон А. І. Фінансування за загальним та спеціальними фондами та їхній облік / А. І. Фаріон // Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя / Матеріали науково-практичної конференції : Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя”, 11 червня 2010 р. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 205–207 (0,23 друк. арк.).
6. Фаріон А. І. Розвиток аудиту ефективності в державному секторі / А. І. Фаріон // Збірник матеріалів-доповідей : Міжнародна науково-практична конференція «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку», 15–16 квітня 2010 р. – Івано-Франківськ, 2010. – С. 150–152 (0,12 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами

економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2011.

Дисертація присвячена опрацюванню теоретичних засад, методологічного інструментарію, методичних та організаційних підходів до бухгалтерського обліку в державному секторі України в умовах його модернізації та визначенню шляхів її реалізації.

У дисертації умотивовано заміну закріпленого у вітчизняному нормативному полі поняття «бухгалтерський облік в державному секторі» на «бухгалтерський облік в секторі загального державного управління». Розвинуто теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління через формування його мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань.

Обґрунтовано застосування методу нарахування в облікових процедурах суб'єктів загального державного управління за результатами дослідження світового облікового досвіду бюджетної сфери. Розвинуто методичні положення бухгалтерського обліку витрат та складання фінансової звітності. На цій основі сформовано проекти Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління «Витрати» та національного положення (стандарту) фінансової звітності в секторі загального державного управління «Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності». Дано визначення Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління та розроблено його структуру відповідно до СДФ 2001 та МСБОДС.

Удосконалено методичну та програмну складову організації забезпечення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, а також організацію праці облікових працівників суб'єктів сектору загального державного управління, загалом, та головних розпорядників бюджетних коштів, зокрема.

Ключові слова: модернізація бухгалтерського обліку, державний сектор, сектор загального державного управління, бухгалтерський облік, план рахунків, організація бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

АННОТАЦІЯ

Фарион А.И. Модернизация бухгалтерского учета в государственном секторе Украины и пути ее реализации. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - ГВУЗ «Киевский экономический университет имени Вадима Гетьмана», Киев, 2011.

Диссертация посвящена разработке теоретических основ, методологического инструментария, методических и организационных подходов к бухгалтерскому учету в государственном секторе Украины в условиях его модернизации и определению путей ее реализации.

В работе в процессе изучения положений Хозяйственного кодекса Украины, положений Статистики государственных финансов 2001 установлено некорректность использования понятия «система бухгалтерского учета в

государственном секторе» в контексте закреплённого Стратегией модернизации субъектного состава бухгалтерского учета, Внесено предложение о замене его понятием «система бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления. В диссертации получили развитие теоретические основы бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления через формирования его цели, предмета, объектов, функций и заданий.

Методологические положения бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления существенно расширены в следствие обоснования необходимости введения метода начисления процедуры бухгалтерского учета для субъектов сектора общего государственного управления, что обеспечивает его гармонизацию с международными методологическими и методическими подходами бухгалтерского учета в соответствии с МСБОДС.

С учетом мировых подходов к формированию Плана счетов бухгалтерского учета и определения факторов влияния, на его построение разработана структура Плана счетов бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления Украины, которая соответствует внешним запросам Статистики государственных финансов 2001, Международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, а также учитывает существующие объекты учета субъектов сектора государственного управления Украины. Ее внедрение обеспечит всесторонний охват всех сфер деятельности субъектов сектора общего управления Украины, укрепит связь национального счетоводства со Статистикой государственных финансов 2001, а следовательно - и Системой национальных счетов 1993, закрепит применение метода начисления в методологическом инструментарии бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления Украины согласно МСБОГС.

В работе путем исследования и анализа МСБУГС, НП(С)БУГС, П(С)БУ, обобщения полученных результатов получили развитие методические положения бухгалтерского учета затрат и составления отчетности субъектов сектора общего государственного управления, которые представлены в виде проектов национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления «Затраты» и национального положения (стандарта) финансовой отчетности в секторе общего государственного управления «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности».

Посредством определения перспективных направлений работы бухгалтерских служб субъектов СЗДУ Украины с 2013г., опыта международной практики организации работы учетных департаментов усовершенствованы подходы к организации труда учетных работников главных распорядителей бюджетных средств как особых участников бюджетного процесса и субъектов сектора общего государственного управления через формирование структуры их бухгалтерских подразделений, а также уточнения функций и задач их главных бухгалтеров. Внедрение в практику предложенных положений обеспечит возможность комплексного сплошного исследования и охвата учетным подразделением главного распорядителя бюджетных средств как собственной хозяйственной деятельности, так и контролируемых распорядителей бюджетных средств;

Уточнены положения организации обеспечения учетного процесса субъектов сектора общего государственного управления в части методической и программной составляющих путем определения комплекса работ по формированию обновленного методического обеспечения, разработки компьютерной модели бухгалтерского учета и также порядка создания и внедрения компьютерной системы бухгалтерского учета в сектор общего государственного управления. Это обеспечит успешную реализацию задач по созданию унифицированной организационной и информационной системы бухгалтерского учета в СЗДУ.

Вследствие исследования тенденций развития отечественного образования, мирового опыта формирования профессиональных умений и навыков специалистов по бухгалтерскому учету, контролю и анализу деятельности СЗДУ усовершенствованы подходы к организации обучения учетных работников путем формирования блока учебного обеспечения для магистерской программы «Учет и контроль в секторе общего государственного управления» по профессиональным, карьерным и исследовательским направлениями образовательных программ подготовки магистров в Украине и определены основные подходы к организации обучения учетных работников субъектов сектора государственного управления Украины.

Ключевые слова: модернизация бухгалтерского учета, государственный сектор, сектор общего государственного управления, бухгалтерский учет, план счетов, организация бухгалтерского учета, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе.

ANNOTATIN

Farion A.I. Modernization of accounting in the public sector in Ukraine and ways of its realization. - Manuscript.

Thesis for degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 - Accounting, Analysis and Audit (by economic activity). - SHEE "Kyiv Economic University named after Hetman," Kyiv, 2011.

The thesis is devoted to working on theoretical foundations, methodological tools, methodological and organizational approaches of accounting in the public sector of Ukraine under its modernization and to identify ways of its realization.

In the dissertation contain reasons change enshrined in domestic regulatory field concept of "accounting in the public sector" to "accounting in the sector of general government." Developed the theoretical basis of accounting in the sector of general government by forming its definition, purpose, object, objects, functions and tasks.

Application of accrual accounting in the subjects of general government on the basis of an international research experience in the public sector. Developed methodological basis of accounting costs and financial reporting based on what projects formed national regulations (standards) of accounting in the sector of general government "expenditures" and national regulations (standards) of financial reporting in the sector of general government "" Submission of budget information in financial reporting. " Formed in

determining the Chart of Accounts in the sector of general government and its structure is designed according to the SDF in 2001 and IPSAS.

Improved methodological and software components of the organization of accounting in the sector of general government, and the organization of employees of business accounts of the general government as a whole, and the main managers of budgetary funds in particular.

Keywords: modernization of accounting, public sector, general government, accounting, chart of accounts, organization of accounting, national regulations (standards) of accounting in the public sector.