

Державний вищий навчальний заклад
„Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

На правах рукопису

ФАРІОН Антоніна Іванівна

УДК657

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

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Кіндрацька Любомира Максимівна
доктор економічних наук, професор

Київ 2011

ЗМІСТ

Вступ

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Розділ 1. Загальні положення модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України..... | ..... |
| 1.1. Передумови нового історичного етапу розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України..... | ..... |
| 1.2. Мета, завдання та напрями модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України..... | ..... |
| 1.3. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління..... | ..... |
| Висновки до розділу 1..... | ..... |
| Розділ 2. Методологічні та методичні позиції стратегії модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України..... | ..... |
| 2.1. Стандартизація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління..... | ..... |
| 2.2. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: принципи, побудова та структура..... | ..... |
| 2.3. Бухгалтерська звітність суб'єктів сектору загального державного управління..... | ..... |
| Висновки до розділу 2..... | ..... |
| Розділ 3. Організація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в контексті стратегії його модернізації ..... | ..... |
| 3.1. Підсумки та шляхи подальшого удосконалення організації праці облікових працівників суб'єктів сектору загального державного управління..... | ..... |
| 3.2. Організація забезпечення та розвитку технології облікового процесу: методична та програмна складові..... | ..... |
| 3.3. Підготовка та перепідготовка фахівців в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління..... | ..... |
| Висновки до розділу 3..... | ..... |
| Висновки..... | ..... |
| Список використаних джерел..... | ..... |
| Додатки..... | ..... |

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БОВБ – бухгалтерський облік виконання бюджетів
БОВК- бухгалтерський облік виконання кошторисів
ДКСУ – Державна казначейська служба України
ДКУ – Державне казначейство України
ДС – державний сектор
ЕКВБ – економічна класифікація видатків бюджету
КДС – комітет з питань державного сектору
КСБО – комп’ютерні системи бухгалтерського обліку
КСДФ 2001 – бюджетна класифікація статистики державних фінансів 2001р.
МСБО - міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСБОДС – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і державного секторі
МФБ – міжнародна федерація бухгалтерів
НП(С)БОДС – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
НП(С)БОСЗДУ – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління
НП(С)ФЗСЗДУ - національні положення (стандарти) фінансової звітності в секторі загального державного управління
П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку
СДФ 2001 – статистика державних фінансів Міжнародного валютного фонду, прийнята у 2001 р.
СЗДУ – сектор загального державного управління
СНР 1993

ВСТУП

Національна система бухгалтерського обліку вже понад 20-ть років перебуває на стадії активного реформування. Значних змін, що полягають у наближенні вітчизняної теорії та практики бухгалтерського обліку до міжнародних облікових позицій та підходів, зазнали дві з її складових: бухгалтерський облік підприємств і організацій та бухгалтерський облік банківських установ. Впродовж цього часу бюджетний облік, як в частині бухгалтерського обліку виконання кошторису, так і бухгалтерського обліку виконання бюджетів, реформувався відповідно до вимог вітчизняного кола користувачів облікової інформації. В умовах активного залучення України до процесів світової інтеграції та економічної глобалізації методологія, теорія, методика та організація бюджетного обліку потребують гармонізації з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі.

Актуальність теми дослідження. Модернізацію бюджетного обліку України було розпочато прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015р.р.». Цим нормативним документом визначено напрями модернізації вказаної облікової системи, а саме: удосконалення системи бухгалтерського обліку, удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. Кінцевим результатом реалізація Стратегії модернізації виступатиме створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами і, як наслідок цього, економічне та соціальне зміцнення Україною.

Плідну роботу, спрямовану на досягнення кінцевої мети Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі здійснили Міністерство фінансів України та Державна казначейська служба. 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, здійснено правове врегулювання питань

функціонування фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ, у тому числі головних бухгалтерів. Також в контексті напрямів модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі внесено 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, проведено дослідження у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку, встановлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів.

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

Проведені дослідження згаданих та інших вітчизняних авторів виступають вагомим науковим підґрунтям 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 вказує на значні досягнення в перебудові бухгалтерського обліку в державному секторі. Опрацювання затверджених нормативно 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 фінанси-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, мети та визначених в межах представленою дослідження завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне робота 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 дисертаційного дослідження є науково-теоретичне обґрунтування, уточнення наукових положень та розробка практичних рекомендацій щодо модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Відповідно до поставленої мети у роботі визнано такі основні завдання:

- через опрацювання світових та вітчизняних підходів до формування інституційних секторів економіки, уточнити поняття «система

бухгалтерського обліку в державному секторі», а також сформулювати теоретичні основи бухгалтерського обліку в СЗДУ через визначення поняття вказаної складової вітчизняної облікової системи, його мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань;

- узагальнити, проаналізувати світовий досвід застосування касового методу та методу нарахування в бухгалтерському обліку СЗДУ на основі чого умотивувати 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 сформулювати на їх основі, з урахуванням особливостей вітчизняної облікової практики, положення щодо представлення бюджетної інформації в фінансових звітах суб'єктів СЗДУ України;
- обґрунтувати та вдосконалити положення щодо функціонування облікових підрозділів головних розпорядників бюджетних коштів в цілому та головних бухгалтерів зокрема;
- дослідити елементи організації забезпечення бухгалтерського обліку в СЗДУ в контексті напрямів його модернізації та сформулювати рекомендації щодо 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 розвитку підготовки та перепідготовки облікових працівників в СЗДУ України;

Методи дослідження. В процесі дослідження застосовано сукупність загальнонаукових та специфічних методів дослідження. Системний та комплексний підходи використанні при розкритті сутності бухгалтерського обліку в СЗДУ та виокремлення 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, організацію бухгалтерського обліку, і управління у державному секторі економіки, а також нормативні та довідкові матеріали, матеріали періодичних видань та науково-практичні конференції, статистичні дані Держкомстату України, міжнародні та вітчизняні нормативно-правові документи.

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

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

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

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

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

вперше:

- на основі опрацювання світових підходів до формування Плану рахунків бухгалтерського обліку та визначення факторів впливу, розроблено структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в СЗДУ України, яка відповідає зовнішнім запитам Статистики державних фінансів 2001, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, а також враховує існуючі об'єкти обліку всіх суб'єктів СЗДУ України. Її запровадження уможливить всебічне охоплення всіх сфер діяльності суб'єктів СЗДУ України, розвине зв'язок національного рахівництва з Статистикою державних фінансів 2001, а отже 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 шляхом комплексного опрацювання та визначення позицій визнання, складу та відображення в фінансовій звітності витрат вказаних суб'єктів на основі Н(П)СБОДС та П(С)БО, що забезпечило набуття чіткості підходів до бухгалтерського обліку у вказаному інституційному секторі економіки України;
- порядок представлення бюджетної інформації в фінансових звітах суб'єктів СЗДУ України на основі МСБОДС та вітчизняної практики складання та подання бюджетів та кошторисів через обґрунтування та визначення порядку порівняння та передбачених та фактичних доходів і витрат, розкриття інформації та узгодження фактичних сум доходів та витрат у фінансовій звітності. Запропонований підхід забезпечить

суцільне охоплення фінансовою звітністю бюджетної інформації, що уможливить підвищення ефективності управління як бюджетною системою України, так і її державним сектором;

- на основі визначення перспективних напрямів роботи бухгалтерських служб суб'єктів СЗДУ України з 2013р., досвіду міжнародної практики організації роботи облікових департаментів підходи до організації праці облікових працівників головних розпорядників бюджетних коштів як особливих учасників бюджетного процесу та суб'єктів СЗДУ, через формування структури їх бухгалтерських підрозділів, а також уточнення функцій та завдань їх головних бухгалтерів. Поширення 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 до організації забезпечення облікового процесу суб'єктів СЗДУ в частині методичної та програмної складової через визначення комплексу робіт з формування оновленого методичного забезпечення, розробку комп'ютерної моделі бухгалтерського обліку та також порядку створення та впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ, що уможливить успішну реалізацію завдань зі створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ ;
- унаслідок дослідження тенденцій розвитку вітчизняної вищої освіти, світового досвіду формування професійних вмінь та навичок фахівців з бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності СЗДУ підходи до організації розвитку облікових працівників шляхом формування блоку навчального забезпечення для магістерської програм «Облік і контроль в секторі загального державного управління» за професійним, кар'єрним та дослідницькими напрямками

освітніх програм підготовки магістрів України та визначення основних підходів до організації навчання облікових працівників суб'єктів СЗДУ України;

набули подальшого розвитку

- теоретичні засади бухгалтерського обліку в СЗДУ через обґрунтування некоректності поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі» в контексті закріпленого Стратегією модернізації суб'єктного складу бухгалтерського обліку, визначення поняття, формування характеристики його місця та ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань, а також класифікації бухгалтерської звітності суб'єктів СЗДУ. Це дозволяє розширити економічний зміст та чітко визначити спрямованість бухгалтерського обліку в СЗДУ;
- методологічні положення бухгалтерського обліку в СЗДУ через умотивування 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. Результатами дисертаційного дослідження 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; матеріали міжнародної 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.; міжнародної науково-практичній конференції «Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці», 26-28 квітня, м. Ужгород, УжНУ, 2010 р.; Международная научно-практическая конференция «Устойчивое развитие городов» Харьков. нац. акад. гор. хоз-ва. – Х: ХНАГХ, 2010 р.; міжнародна науково-практична конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.; міжнародна науково-практична конференції «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємства в конкурентному середовищі», м. Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.; XV Міжнародна науково-практична конференція «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.

Розділ 1. Загальні положення модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України.

1.1. Передумови нового історичного етапу розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі України

Вітчизняна система бухгалтерського обліку вже понад двадцять років знаходиться в фазі активного розвитку. Формальним результатом вагомих зрушень в частині методології та методики бухгалтерського обліку в Україні стало випрацювання та прийняття чисельних нормативно-правових активів в сфері регламентації бухгалтерського обліку і, передусім, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

За цей час всі її складові - бухгалтерський облік підприємств і організацій, бухгалтерський облік кредитних установ, бухгалтерський облік бюджетних установ та бухгалтерський облік фінансових органів - зазнали чималих змін [2, с.200]. Безумовними лідерами в частині проведених перетворень варто визнати бухгалтерський облік підприємств і організацій, а також бухгалтерський облік кредитних установ, методологія та методика була повністю оновлена відповідно до міжнародних положень теорії та практики [3, с.4; 4, с.3-4]. Бюджетний бухгалтерський облік, який включає бухгалтерський облік виконання бюджету та бухгалтерський облік виконання кошторису [5, с.10], розвивався неоднорідно, з випередженням першої складової і певним відставанням другої. Таке становище пояснюється багатьма факторами, у тому числі і суто формальним поєднанням цих складових національної системи бухгалтерського обліку в таке комплексне утворення. 2007 рік ознаменувався проголошенням наміру України створити натомість бюджетного бухгалтерського обліку, який проіснував 70 років, дієву систему бухгалтерського обліку в державному секторі [6]. Рішення про реформування вказаної складової національної системи бухгалтерського обліку у всіх її площинах на фоні вже проведених видозмін потребує обґрунтування та доказу його об'єктивності.

Передумови нового етапу розвитку бухгалтерського бюджетного обліку носять інтеграційний характер: йдеться про вплив процесів глобалізація та світової агрегації на всі сфери діяльності в межах країни. При цьому серед них варто виокремлювати загальноекономічні, законодавчі, облікові чинники впливу, які потребують детального розгляду.

Перебудова вітчизняної економіки, розпочата наприкінці ХХ ст., припала на етап подальшого розвитку світової ринкової економічної системи, яке відбувалось на тлі процесів глобалізації та світової інтеграції [7, с.196]. За цих умов вирішення проблем відчуженості економіки України від тенденцій розвитку міжнародного економічного простору, включення України до світової спільноти потребувало переходу від централізованої моделі економіки до

ринкової з вибором певного її виду. На зламі тисячоліть світове господарство накопичило значний досвід в моделюванні ринкових економічних процесів на основі взаємодії приватного та державного секторів економіки. Класифікуючи моделі ринкового господарства за ознакою інтенсивності та вагомості впливу держави, формально варто казати про три основні моделі [8, с.156; 9; 10]:

- корпоративна ринкова економіка (їй притаманний захист інтересів великого бізнесу, визначення державою основних пріоритетів розвитку, незначна частка державного сектора в економіці (до 5%); основні представники – Японія);
- держава добробуту (характерною рисою є активний розвиток приватної власності в виробничій сфері (90% продукції виготовляється приватними підприємствами) з одночасним пріоритетом інтересів держави в сфері соціальних послуг (95% установ, що надають медичні послуги є державними), встановлення державною загальних напрямів розвитку економіки; основні представники – Швеція);
- змішана ліберальна економіка (вирізняється з боку держави створенням умов для розвитку підприємництва та короткостроковим регулюванням, невеликою часткою державного сектору (до 15 %); основні представники – США, Велика Британія);
- соціально орієнтовна ринкова економіка (державне регулювання носить характер довгострокового програмування і спрямоване на захист інтересів громадян, частка державного сектора складає 25-35%; основні представники – Німеччина, Франція);

Довготривале соціальне спрямування усіх сфер діяльності держави, державний характер економіки (частка державного сектора перевищувала 90%) [11] надали перевагу останній з моделей при опрацювання основ стратегічного розвитку економіки України. Зазначена позиція знайшла своє відображення в ст.13 Конституції України, відповідно до якої: «Держава забезпечує захист

прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом» [12].

Вибір на користь моделі соціально-орієнтованої економіки потребував формування її первинних засад, як то: конкурентного ладу, основою якого виступає право приватної власності; ринку, який призначений виконувати роль координуючого механізму і регулятора господарської діяльності; розвинутого поля господарської діяльності всіх суб'єктів господарювання; розгортання функцій держави щодо забезпечення і контролю загальних умов функціонування ринкової системи через політику зміцнення конкурентного ладу та сприяння соціальному вирівнюванню [13,с.994]. Трансформаційні перетворення не були однозначними і вирізнялись суперечливими результатами, як то: формування ринкових інститутів та послаблення дієвості системи соціального захисту, дисбаланс між соціально-економічними потребами і реальним суспільно-економічним потенціалом, виробництвом і інвестиціями, необхідними для розширеного відтворення; потреба в забезпеченні достовірності інформації щодо державних фінансів на міжнародному рівні та слабкий механізм обліку та контролю за використанням фінансових ресурсів держави [15, с.36]. Не зважаючи на складності перехідного періоду, Україна в 2003 р. підтвердила свій вибір, закріпивши Законом України «Про основи національної безпеки» пріоритети національних інтересів одночасно в економічній і соціальній сферах - «створення конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки та забезпечення постійного зростання рівня життя і добробуту населення» [17].

Виявлені проблеми на знизили загальний результат змістовних та структурних перетворень в економічному житті України. Проміжним підсумком позитивного результату з виконання вказаних завдань слід вважати визнання України країною з ринковою економікою Європейським Союзом, яке відбулось у 2005 р. [18], а також Сполученими Штатами Америки на початку 2006р. [19]. Варто зазначити, що закріплення за Україною такої позиції не є результатом простого рейтингового оцінювання вказаних міжнародної

організації та державного утворення діяльності держави на шляху побудови ринкових відносин. Отриманий статус носить суто юридичний характер, який передбачає повноваження та обов'язки країни на міжнародному ринку, а також закріплює і стимулює наміри України остаточно позбутись наслідків тоталітарно-командної системи управління економікою, яка панувала впродовж 70-ти років існування Радянського Союзу [20]. Подальші перетворення в сфері економічного життя України були пов'язані з реалізацією сучасної моделі соціального ринкового господарства, що передбачає наявність таких складових: конкуренція та автономність дій учасників ринку; поінформованість суб'єктів господарювання та їх економічна свобода; мобільність ресурсів; досягнення оптимального співвідношення участі держави та ринку в реалізації регулятивної функції по відношенню до економіки країни; соціалізація та глобалізацію економічних взаємозв'язків [7, с.191; 21, с.534; 22]. Здійснена спроба соціалізації економіки за інверсійним типом визначила необхідність дотримання сучасних принципів світової економічної трансформації, що проявляються в: єдності соціально орієнтованої економіки й економічно орієнтованого соціального розвитку; розмежуванні та інтеграції елементів соціальної економіки на мікро-, мезо- і макрорівнях; системному аналізу і використанні джерел і чинників соціально-економічного зростання; формування ті розвитку соціального партнерства між суб'єктами праці, капіталу і політики [23, с.95].

Опираючись на вказані орієнтири, уряд України розробив Стратегію економічного та соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції" на 2004-2015 роки, якою визначено пріоритети економічного та соціального її розвитку щодо забезпечення сталого економічного зростання, залучення до світової інноваційної моделі розвитку, посилення соціального вектору економічної політики [24; 25]. Визначальну роль в реалізації цієї стратегії призвана відігравати держава як суб'єкт ринкового господарства [26, с.384-385; 27, с.39].

Держава в умовах ринкової економіки [7, с.197]:

- здійснює урядове регулювання ринковою економікою;
- пред'являє попит на економічні ресурси для здійснення економічної діяльності в державному секторі економіки;
- пред'являє попит на засоби виробництва для виробництва суспільних та інших благ та пропонує суспільні блага без прямої їх оплати;
- пред'являє попит на гроші та пропонує гроші;

Всі зазначені функції пов'язані безпосередньо з державним сектором економіки, який, не зважаючи на існуючі моделі його функціонування, відіграє важливу роль в суспільному житті будь-якої країни, оскільки крім вищеперерахованих функцій інституту держави, вирішує завдання компенсування «провалів» ринку, проблеми монополізації, екстерналій, інформаційного простору та науково-технічного прогресу, формування соціальної політики щодо менш захищених верств населення та економічної політики зміцнення середнього класу, а також проблеми підтримки економіки в цілому [29, с.6; 30, с.188]. Потужність державного сектору економіки України (його суб'єктам належить 35% активів та, зокрема, 50% основних фондів наявних в країні) потенційно підкріплюється значною питомою вагою у сукупному утворюваному продукті послуг, що надаються бюджетними установами, підприємствами та організаціями вказаного сектору, які, як відомо, в постіндустріальному суспільстві виступають головною сферою економіки [31, с.9; 32, с.50]. В умовах глобалізації посилення процесів світової інтеграції перетворення в державному секторі України мають обіймати центральну позицію при формування економічної політики держави у всіх площинах [33; 34, с.18]

Функціонування державного сектора не можливе без дієвої системи управління державними фінансами, які виступають його невід'ємною складовою [35; 36,с.12]. З метою усунення недостатнього рівня інституціональної спроможності та інтеграції учасників суспільного життя в країні, інтеграції окремих складових системи управління державними

фінансами України, недоліків існуючої її інфраструктури, що проявляється в автономності функціонування інформаційно-аналітичних відомчих систем та організаційній розпорошеності наявних інформаційних ресурсів Урядом України було сформовано та прийнято у 2007р. Стратегію модернізації системи управління державними фінансами [37]. Первинним напрямом Стратегії визначено «...створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи, що передбачає раціоналізацію та оптимізацію виконання функціональних процесів та технологічних процедур, налагодження взаємодії інформаційних систем суб'єктів сектору державного управління, проведення методологічних та інших робіт, спрямованих на ефективне використання інформаційних ресурсів...» [37]. Основою інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами виступає бухгалтерського бюджетний облік. Оновлення функцій, завдань, складу, принципів господарської діяльності державного сектору України в цілому та управління державними фінансами зокрема потребує перегляду фундаментальних основ вказаної складової національного бухгалтерського обліку і формування дієвої системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Законодавчі чинники впливу на формування системи бухгалтерського обліку в державному секторі пов'язані з завданням із імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативного поля. Як зазначалось раніше, сучасний етап розвитку української економіки характеризується процесами активної перебудови в контексті процесів гармонізації до практики світової економіки та глобалізаційних процесів. Саме ці процеси визначають потребу у адаптації положень міжнародного законодавства з питань економіки в межах вітчизняного нормативного поля [38, с.45].

Під імплементацією розуміють процес транспонування актів законодавства, включаючи створення порядку та процедур їхнього впровадження (імплементація в вузькому смислі); цей процес також включає

тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права, органами державної влади (імплементация в широкому сенсі) [39].

Першим кроком до імплементации міжнародного законодавства до вітчизняного нормативного поля стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікована Законом України N 237/94-ВР від 10.11.94 [40]. Впродовж наступних років як з боку України, так і Євросоюзу велась плідна робота з випрацювання механізму реалізації визначених Угодою положень, який було закріплено Указом Президента України №615/98 від 11.06.1998 Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу, Указом Президенту України №1072/2000 від 14.09.2000 Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу та Спільною стратегією Європейського Союзу щодо України, схвалення якої відбулося 11 грудня 1999 року Європейською Радою [41; 42].

Безпосередньо питання та порядок імплементации міжнародного законодавства до українського нормативного поля були описані в постанові Кабінету Міністрів України №1496 від 16.08.1999 р. Про Концепцію адаптації законодавства України та Законах України: Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (№228-IV від 21.11.2002) та Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (№1629-IV від 18.03.2004) [43; 44; 45].

Відповідно до вказаних нормативних документів загальнодержавна програма - це комплекс взаємопов'язаних завдань з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, спрямованих на реалізацію державної політики та пріоритетних напрямів створення сучасної правової системи України шляхом удосконалення нормотворчої діяльності органів державної влади та запровадження єдиної системи планування, координації та контролю роботи з адаптації законодавства. Метою Загальнодержавної програми є створення передумов до підготовки законодавчого поля для

входження України в Європейський Союз. Головними завданнями Загальнодержавної програми виступають: забезпечення відповідності законодавства України зобов'язанням, що випливають з Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 року, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з Європейським Союзом; розвиток законодавства України у напрямі його наближення до законодавства Європейського Союзу та забезпечення високого рівня підготовки в Україні проектів законів та інших нормативно-правових актів; створення правової бази для інтеграції України до Європейського Союзу; створення на законодавчому рівні загальнодержавного механізму адаптації законодавства, який визначав би цілі та сфери, етапи адаптації законодавства, складовими елементами якого повинно бути фінансове, інформаційне, наукове та кадрове забезпечення; забезпечення системності та узгодженості у роботі органів державної влади під час здійснення заходів з адаптації законодавства; вдосконалення порядку планування нормотворчої роботи на основі довгострокової програми розвитку законодавства України з метою його наближення до законодавства Європейського Союзу; вироблення єдиних, обов'язкових для всіх суб'єктів права законодавчої ініціативи правил підготовки проектів нормативно-правових актів у процесі адаптації законодавства; вдосконалення інформаційного забезпечення роботи з адаптації законодавства; вдосконалення кадрового забезпечення в органах державної влади, підготовка спеціалістів, які відповідали б особливим кваліфікаційним вимогам, що ставляться до учасників процесу адаптації законодавства; підвищення рівня володіння офіційними мовами держав - членів Європейського Союзу державних службовців; вдосконалення порядку підготовки щорічних пропозицій щодо обсягів фінансування заходів з адаптації законодавства в рамках Державного бюджету України. Пріоритетними сферами у реалізації Програми виступають: митне право; законодавство про компанії; банківське право; бухгалтерський облік компаній;

податки, включаючи непрямі; інтелектуальна власність; охорона праці; фінансові послуги; правила конкуренції; державні закупівлі; охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин; довкілля; захист прав споживачів; технічні правила і стандарти; енергетика, включаючи ядерну; транспорт.

Перераховані напрями набули деталізації у Плані дій «Україна – Європейський Союз: Європейська політика», схваленого Кабінетом Міністрів України 12.02.2005р. та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005р. [46]. Відмітимо, що пунктом 2.3.5. «Інші ключові сфери» визначено основні завдання в сфері фінансового контролю, які безпосередньо пов'язані з питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема: підвищити прозорість управління державними фінансами, включаючи розробку та імплементацію стратегії модернізації системи обліку Казначейства (бюджетного обліку). Варто звернути увагу на те, що питання реформування бюджетного обліку заявлено в сфері фінансового контролю в контексті управління державними фінансами. Така постановка проблеми є цілком обґрунтованою, оскільки саме підсистема бюджетного бухгалтерського обліку має таку внутрішню комплексну будову та функціональне підпорядкування, за яким бухгалтерський облік виконання кошторису виступає інструментом інформаційного забезпечення формування консолідованих показників як за активами, так і зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів – головних суб'єктів процесу виконання видаткової частини Державного та місцевих бюджетів, а бухгалтерський облік виконання бюджетів формує зведені показники фактичного виконання основних фінансово-планових документів країни – Державного та місцевих бюджетів.

Необхідність імплементації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі до нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського бюджетного обліку була підтверджена у ході ратифікації Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку в 2008 році [47].

В умовах постановки вказаних завдань, потребує уточнення та чіткої адресності коло нормативних актів, які мають бути прийняті за основу при формуванні теоретичного, методологічного та методичного базису бухгалтерського обліку в державному секторі. В чисельних виступах провідних фахівців Державної казначейської служби України з цього приводу зазначається, що вітчизняна система бухгалтерського обліку в державному секторі має відповідати Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного секторі (IPSAS), розроблених Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів та класифікації Статистики державних фінансів (GFS 2001), яка підготовлена та опублікована Статистичним управлінням Міжнародного валютного фонду на основі Системи національних рахунків 1993, сформованої Статистичною комісією Організації об'єднаних націй. [48; 49; 50; 51]. Вказані положення опубліковані в однойменних документах, які хоча і носять регулюючо-рекомендаційний характер, активно застосовуються державами світовим співтовариством. Представлені в цих документах міжнародні положення статистики та бухгалтерського обліку принципово відрізняються від положень бухгалтерського бюджетного обліку, а тому їх опрацювання та впровадження в практику бухгалтерського бюджетного обліку у наслідок імплементації вищеназваних документів до нормативно-правового поля регламентації вказаної складової вітчизняної системи бухгалтерського обліку призведе до формування натомість неї нової системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Обліковий чинник розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі пов'язаний з єдністю мети і завдань розвитку усіх складових національної системи бухгалтерського обліку в контексті її гармонізації до міжнародних положень облікової теорії та практики, а також забезпеченням їх рівномірного розвитку [52, с. 117]. Зазначені позиції були закріплені Програмою реформування системи бухгалтерського обліку, яку було затверджено Постановою Кабінету міністрів України № 1706 від 28.10.98 р.. Зокрема, в ній

вказано, що кінцевою метою програми виступає формування нової системи бухгалтерського обліку в Україні, що сприятиме впровадженню економічних відносин ринкового спрямування. До основних завдань реформи національної системи бухгалтерського обліку було віднесено [53]: створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів; забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Виконання вказаних завдань мало бути здійснено передусім через:

формування на основі загальновідомих у всьому світі та законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;

розроблення гармонізованих з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

удосконалення первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації;

створення та затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, організацій та фінансових інституцій;

З метою прискорення реформування бюджетного бухгалтерського обліку в контексті визначених заходів ст.1 п.2 Указу Президента України «Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері» було закріплено положення про розробку Міністерством фінансів України та Державним казначейством України на основі міжнародних стандартів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [54].

На виконання вказаних заходів в порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами було внесено окремі методологічні та цілий ряд методичних змін [55, с. 55–59; 56, с. 20–21; 57]:

сформовано та введено в дію новий план рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах та порядок його застосування [58];

в межах нового плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ розроблено детальну кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ [59];

оновлено методичне забезпечення обліку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і власних надходжень бюджетних установ [60; 61; 62; 63; 64; 65; 66];

удосконалено документи бухгалтерського оформлення, що використовуються в обліковому процесі бюджетних установ [67; 68];

Принципових змін зазнав бухгалтерський облік в фінансових органах. Перш за все, з моменту утворення Державного казначейства України функції з обліку виконання бюджетів поступово були передані Міністерством фінансів України до його відання [70; 71]. Нова підсистема бухгалтерського обліку виконання бюджету була представлена у наказі Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 «Про затвердження інструктивної бази», яким затверджувались [72]:

принципи бухгалтерського обліку виконання бюджетів;

порядок формування облікової політики органів Державного казначейства України;

план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органами Державного казначейства та його структура;

пакет носіїв облікової інформації в органах Державного казначейства України;

процедури бухгалтерського обліку щодо всіх об'єктів;

Основну роль в проведенні означених заходів як в сфері бухгалтерського обліку виконання кошторисів, так і бухгалтерського обліку виконання бюджетів відіграло Державне казначейство України. На сьогодні вказаний

орган виконавчої влади реорганізовано у Державну казначейську службу України, до складу завдань якої в частині бухгалтерського обліку входить [73]:

ведення обліку бюджетних асигнувань та доведення до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витягів із розпису державного бюджету та зміни до нього;

здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відображення їх у звітності про виконання бюджету;

ведення бухгалтерського обліку усіх операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

здійснення у межах повноважень контролю за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складання та подання фінансової і бюджетної звітності;

організація планово-фінансової роботи в апараті Казначейства України, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління, здійснення контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечення організації та вдосконалення бухгалтерського обліку;

Аналіз проведених перетворень в контексті визначених Програмою реформування бухгалтерського обліку завдань, а також стан бюджетного бухгалтерського обліку України свідчить про ряд проблем, які потребували вирішення. До них відносяться [74; 75;6]:

- певна децентралізацію управління бухгалтерським бюджетним обліком (згідно з Бюджетним кодексом України і Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ регламентує Державна казначейська служба України; втім, органи Пенсійного фонду України та державних цільових фондів (Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності,

Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань) застосовують методики ведення бухгалтерського обліку, які не встановлені Державною казначейською службою України);

- відсутність нормативно-встановленого регламенту застосування методу нарахування та касового методу в межах бухгалтерського бюджетного обліку (бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів); операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу; бухгалтерський облік в бюджетних установах і державних цільових фондах ведеться як за касовим методом, так і за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів);
- застосування застарілих методів оцінки активів (зростання вартісних меж зарахування активів до складу об'єктів необоротних активів, застарілі нормативи нарахування зносу на об'єкти необоротних активів призвели до спотворення справедливої вартості вказаних об'єктів у бухгалтерському обліку);

Важливим стратегічним питанням залишається розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Вирішення цих проблем можливе за умов комплексного підходу, вірна спрямованість якого може бути забезпечена виключно в межах завдання з формування системи бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Застосування запропоновано підходу забезпечить одночасне виконання як запитів до бухгалтерського бюджетного обліку, які полягають у створенні дієвого інформаційно-аналітичного забезпечення управління системою державних фінансів України як складової державного сектора в умовах побудови соціально-орієнтованої вітчизняної моделі економіки, імплементації положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора та Статистики державних фінансів 2001 до нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського бюджетного обліку, гармонізація розвитку всіх складових національної системи бухгалтерського обліку в Україні в контексті наближення до світової облікової теорії та практики, так і конкретних облікових завдань – централізація управління бухгалтерським бюджетним обліком, єдність організаційних підходів в бухгалтерському обліку бюджетних установ, застосування сучасних методів оцінки активів, регламентація застосування касового методу та методу нарахування та суб'єктами бухгалтерського обліку. Модернізована на таких засадах підсистема вітчизняного бухгалтерського бюджетного обліку стане реальним інструментом інформаційного, контрольного, аналітичного забезпечення управління економічною діяльністю держави, її власністю, фінансами, а також дієвим економічним механізмом надання соціальній гарантій населенню [76]

1.2. Мета, завдання та напрями модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України

На зламі тисячоліть Україна стала незалежною державою, яка розпочала власний шлях до світового співтовариства. Перші кроки у цьому напрямі були здійсненні у 1992 р. зі вступом України до Міжнародного валютного фонду, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародної фінансової корпорації, Міжнародної асоціації розвитку та Багатостороннього агентства по гарантіях інвестицій [77]. Впродовж наступних років Україна активно співпрацювала з Європейським Співтовариством з приводу визначення шляхів та форм їх співтовариства, положення щодо яких були закріплені 14 червні

1994р. підписанням Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [78]. Перше десятиріччя XXI ст.. відзначилось активізацією процесів світової інтеграції України, а саме:

- обрання Україною курсу на вступ до Європейського співтовариства, який було підтверджено підписанням 21 лютого 2005р. «Плану дій Україна - ЄС»;
- вступ України до Світової організації торгівлі 16 травня 2008р., закріплене укладанням 5 лютого 2008р. «Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі»;
- обрання Україною курсу на вступ до Північноатлантичного альянсу, оприлюднене 16 червня 2008р. у спільній заяві засідання комісії Україна-НАТО щодо передумов переходу Україною до Плану дій з членства в НАТО;
- значні залучення Україною з 2008 р. коштів Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародного валютного фонду, Європейського банку реконструкції та розвитку з метою подальшого кредитування проектів економічного розвитку та подолання негативних наслідків світової фінансово-економічної кризи [79]

Прискорення приєднання України до співтовариства розвинутих країн світу потребувало відкритості та прозорості інформації щодо економічної діяльності країни, управління її фінансами, та її подання відповідно до міжнародних підходів формування економічних показників [80, с.565]. На виконання цього запиту Уряд країни розробив та нормативно закріпив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015р.р..

Для кращого розуміння мети, завдань та напрямів Стратегії модернізації звернімося до з'ясування змістовного навантаження словосполучення «стратегія модернізації». Так, у новому тлумачному словнику української мови зазначено, що під словом «стратегія» слід розуміти: 1) мистецтво підготовки і

ведення війни та великих воєнних операцій; наука про ведення війни – вища воєнна наука; про систему гри у спорті, при якій окремі ходи, комбінації, прийоми підпорядковані загальному, раніше обміркованому плану. 2) мистецтво суспільного та політичного керівництва масами, яке має визначати головний напрям їх дій, вчинків. 3) спосіб дій, лінія поведінки кого-небудь [81, с.417]. В міжнародній вільній енциклопедії Вікіпедія закріплено таке значення слова «стратегія»: загальний, недеталізований план якої-небудь діяльності, що охоплює довгий період в часі, засіб досягнення складної мети [82].

Модернізація являє собою удосконалення, покращення, оновлення об'єкту, приведення його у відповідність до нових вимог та норм, технічних умов, показників якості [83].

Пряме проектування наведених визначень на вказаний у Стратегії модернізації об'єкт – систему бухгалтерського обліку в державному секторі – дає змогу для формулювання поняття стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі як загального плану дій з його оновлення та удосконалення на певний тривалий період часу. Логічним продовженням наведеного визначення є висновок про те, що результатом реалізації Стратегії модернізації має виступити модифікована система бухгалтерського обліку в державному секторі. Втім, це твердження суперечить структурі національної системи бухгалтерського обліку, яка на сьогоднішній день представлена бухгалтерським обліком підприємств і організацій, бухгалтерський облік банківських установ, бухгалтерський облік бюджетних установ та бухгалтерський облік казначейських органів (як зазначалось раніше, останні дві її складові утворюють бухгалтерський бюджетний облік, який розпочав своє існування в якості комплексного утворення у другій половині ХХст.) [84; 85]. Поняття «системи бухгалтерського обліку в державному секторі» було вперше внесено в понятійне поле вітчизняного бухгалтерського обліку саме Стратегією модернізації, а тому, з огляду на семантичне значення поняття «модернізація» не коректним вбачається його застосування до бухгалтерського обліку в державному секторі, оскільки він виступає новою складовою системи

вітчизняного бухгалтерського обліку, яка має бути сформована на основі бухгалтерського бюджетного обліку (з огляду на вказаний суб'єктний склад Стратегії модернізації). За цих умов правомірним буде така ідентифікації стратегії модернізації щодо фактичного об'єкту модифікації: стратегія модернізації бухгалтерського бюджетного обліку.

Отже, не зважаючи на повну відповідність представленого визначення власне змісту Стратегії модернізації, воно виявляє припущену в останній неточність, яка при детальному розгляді перетворюється на досить вагоме упущення. Йдеться про «категорійне» чи «поняттєве» значення державного сектору, який виступає фундаментом об'єкту Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Питання визначення поняття та складових вітчизняного державного сектору є досить проблематичним, оскільки в межах нормативно-правового та наукового поля дослідження вказаного об'єкту вирізняються різні підходи та бачення. Так, колектив авторів під керівництвом відомого українського вченого-економіста С.В.Мочерного в Економічній енциклопедії презентує таке визначення: «державний сектор – частина економіки, що перебуває у державній власності, управляється, регулюється і контролюється державними органами» [86, с.342]. Є. Ставровський розглядає державний сектор як інструмент держави та органів місцевого самоврядування, за допомогою якого вони правомочні здійснювати пряме та опосередковане втручання в економіку країни (регіону) для виконання своєї регуляторної функції [87, с. 13]. П. Єщенко, Б. Кваснюк та О. Бірюков трактують поняття «державний сектор» як такого, що призначений для відтворення суспільних благ [88]. В. Кучеренко, В. Карпова, Є. Кузнецов вважають, що державний сектор економіки – це комплекс господарських об'єктів, які належать центральним та місцевим органам влади [89 с. 15].

Найбільш деталізоване визначення державного сектору належить колективу авторів монографії «Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін», в якій зазначено, що «під державним сектором ...слід

розуміти ту частину економічної системи, що передана у повну чи часткову власність державі, для забезпечення загальних потреб суспільства, критеріями автентичності якого будуть не лише форма власності, а й права управління, отримання прибутку у вигляді дивідендів та розпорядження централізованими фондами грошових коштів його інституційними одиницями». [90, с.27].

Заслужують на увагу позиції українських вчених, обґрунтовані та запропоновані ними в дисертаційних роботах. Так, О.В. Кухар характеризує державний сектор як комплекс підприємств, установ та організацій, діяльність яких безпосередньо забезпечують державні органи управління, що перебувають у повній або частковій власності держави й функціонують з метою отримання прибутку (соціального ефекту) та вирішення загальнонаціональних чи регіональних соціально-економічних проблем [92, с.5–6]. Медведєв Д.М. пропонує розглядати поняття «державний сектор» як сукупність економічних об'єктів, сформованих на основі або за участю державної власності (підприємств, установ), стосовно яких можливе здійснення управління суб'єктами державної та місцевої влади [29, с.5]. Головінов О.М. вважає, що «...державний сектор економіки є єдиною, цілісною системою об'єктів державного господарства і суб'єктів державного господарювання в ринковій економіці, як її неминучий результат, з одного боку, і в цій своїй якості як сутнісна передумова її ефективного функціонування, з іншого боку...» [93, с.10].

Аналіз наведених визначень вказує на певну єдність авторів у трактуванні вказаної дефініції в контексті права власності, яка спостерігається на тлі неоднозначної ідентифікації суб'єктів державного сектору. Йдеться про три різні підходи, які у загальному вигляді можливо представити наступним чином:

- суб'єкти державного сектору – підприємства, організації та установи, що належать до державного сектору;
- суб'єктами державного сектору виступаю підприємства, організації та установи, що входять як до державного, так і комунального сектору;

- до складу суб'єктів державного сектору входять державні підприємства та всі бюджетні установи і організації України;

Така нечіткість позиції щодо важливої економічної категорії незрозуміла, але припустима в умовах проведення наукової дискусії. На її продовження відмітимо, що порівняння варіантів запропонованої структури з легітимним складом державного сектору України вказує на повну відповідність першого варіанту законодавчо закріпленим положенням та необхідність спростування другого підходу, оскільки ст.22 Господарського кодексу України вказує, що «...суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Повноваження суб'єктів управління у державному секторі економіки - Кабінету Міністрів України, міністерств, інших органів влади та організацій щодо суб'єктів господарювання визначаються законом. Держава реалізує право державної власності у державному секторі економіки через систему організаційно-господарських повноважень відповідних органів управління щодо суб'єктів господарювання, що належать до цього сектора і здійснюють свою діяльність на основі права господарського відання або права оперативного управління» [95]. Третій варіант трактування складу суб'єктів суперечить як положенням ст.22, так і ст.24 вказаного нормативного акту, оскільки бюджетні установи і організації мають як державну, так і комунальну природу створення та фінансового забезпечення і не можуть однозначно бути ідентифіковані в межах виключно одного з цих секторів (табл.1.1) [96].

Таблиця 1.1

Склад суб'єктів державного та комунальних секторів економіки України

| сектор суб'єкти | <i>Державний сектор</i> | <i>Комунальний сектор</i> |
|--------------------|---------------------------|---------------------------|
| <i>Суб'єкти</i> | Кабінет Міністрів Україна | Органи місцевого |

| | | |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>управління</i> | Міністерства України | самоврядування |
| | Відомства України | |
| | інші органи державної влади | |
| <i>Суб'єкти господарювання</i> | Підприємства та організації, що діють на правах державної форми власності | Підприємства та організації, що діють на правах комунальної форми власності |
| | Суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50% | Суб'єкти господарювання, частка комунальної власності у статутному капіталі яких перевищує 50% |
| | Суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів | Суб'єкти господарювання, частка комунальної власності у статутному капіталі яких становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. |
| | Бюджетні установи, які утворені органами державної влади та утримуються за рахунок коштів Державного бюджету | Бюджетні установи, які створені органами місцевого самоврядування і утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів |

Гармонізація всіх елементів економічної системи України зі світовими положеннями та показниками мега– та мезоекономічних рівнів потребують розгляду питання ідентифікації державного сектору в контексті загальноприйнятих міжнародних підходів.

Їх узагальнення представлено у Керівництві зі Статистики державних фінансів 2001 [98]. Варто зазначити, що Статистика державних фінансів 2001 побудована на основі Системи національних рахунків 1993, відповідно до якої економіка поділяється на п'ять інституційних секторів: фінансових корпорацій, нефінансових корпорацій, державного управління, домашнього господарства, некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства [99, с.45, 46]. Чітке визначення державного сектору в системі Статистики державних фінансів відсутнє, втім, його запропонована структура дає змогу стверджувати,

що державний сектор – це сукупність різних інституційних одиниць, які контролюються державою, як то [100, с. 23]:

- державні корпорації: не фінансові державні корпорації, фінансові державні корпорації (грошові-кредитні державні корпорації включаючи центральний банк, фінансові державні корпорації, окрім грошово-кредитних)
- сектор державного управління (центральный уряд, регіональні органи управління, органи місцевого управління).

Представлена структура державного сектору вказує на відсутність в Статистиці державних фінансів розподілу секторів економіки на державний та комунальний сектор, яке притаманне вітчизняній практиці інституалізації секторів економіки. З огляду на це, зрозумілими стають підходи тих вітчизняних вчених, які підтримують позицію щодо структури державного сектору, закріплену Статистикою державних фінансів. Слід також відмітити існуючу єдність у трактуванні поняття «державного сектору» на міжнародному регулятивному рівні. Так, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору у «Вступі» визначають державний сектор як сукупність національного уряду, регіональних органів управління (наприклад, штатів, провінцій, територій), місцевих (наприклад, міські, районні (селищні)) органів управління та відповідних державних суб'єктів господарювання (наприклад, агенції, правління, комісії та підприємства) [101].

Важливою складовою державного сектору виступає сектор державного управління, який має досить розгалужену структуру (рис.1.1) [98].



Рис.1.1. Структура сектору державного управління

Варто пояснити, що під контрольованими та фінансово залежними суб'єктами за всіма підсекторами слід розуміти установи та організації, які утворені відповідними органами влади та знаходяться на їх фінансовому забезпеченні (отримують асигнування з відповідного рівня бюджетів). Фактично вказані складові є аналогами органів виконавчої та законодавчої влади усіх рівнів, бюджетних установ та державних соціальних цільових фондів України, які і виступають суб'єктами бухгалтерського бюджетного обліку.

Повертаючись до розгляду цього питання, нагадаймо, що Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі визнає суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі Міністерство фінансів, що здійснює державну політику у сфері бухгалтерського обліку, розпорядників бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» закріплено дещо скорочений їх склад - розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [105].

З метою співставлення категорій «суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі» та «суб'єкти державного сектору» звернімося до спеціалізованої літератури. Її дослідження свідчить про вкрай обмежений інтерес авторів до важливої теоретичної позиції бухгалтерського обліку, якою є суб'єкти бухгалтерського обліку. Серед значної кількості вітчизняних авторів,

що досліджують теоретичні проблеми бухгалтерського обліку, чітко про свою позицію з цього питання заявили тільки два авторські колективи: колектив вчених-економістів кафедри обліку і аудиту Київського національного університету ім.Т.Шевченка вважає, що «...суб'єкт бухгалтерського обліку — це господарюючий суб'єкт в особі підприємства, організації, установи, особи тощо» [106]; колектив науковців кафедри обліку та аудиту Хмельницького національного університету в фундаментальній монографії «Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики» визначає «.. в якості суб'єктів бухгалтерського обліку господарюючі суб'єкти – самостійно функціонуючі господарюючі одиниці...» [107, с.65]

Звернення до російських авторів надало змогу отримати такі визначення суб'єкту бухгалтерського обліку:

- особа (юридична та фізична, що здійснює підприємницьку діяльність) від імені якої здійснюється бухгалтерський облік [108, с.25]
- суб'єкт (юридичні особи та індивідуальні підприємці), від імені якого здійснюється бухгалтерський облік [109, с.392]

Зважаючи на представлені однорідні позиції авторів щодо суб'єктів бухгалтерського обліку та нормативні положення в частині структури державного сектору економіки, у тому числі характером участі держави та органів державної влади у господарській діяльності (відповідно до ст.8 Господарського кодексу України держава, органи державної влади не є суб'єктами господарювання; вони являють собою суб'єкти, наділені господарською компетенцією, яка реалізується через державні установи), легітимною буде ідентифікація суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі як суб'єктів управління (в особі їх представників) та суб'єктів господарювання вказаного сектору економіки України, зокрема: державні установи, наділені господарською компетенцією органів державної влади; бюджетні установи, які утворені органами державної влади та утримуються за рахунок коштів Державного бюджету; підприємства та організації, що діють на

правах державної форми власності; суб'єкти господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50% або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку.

Представлене авторське обґрунтування поняття «суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі» на основі Господарського кодексу України суперечить закріпленим розділу «Загальні питання» Стратегії модернізації та ст.4 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (рис.1.2). Господарський кодекс України, як закон загальної дії, має найвищу юридичну силу в вітчизняному нормативно-правовому полі, а тому, відповідно до юридичних положень законотворчої діяльності, положення інших, нижчих за «субординацією» нормативних актів, які йому не відповідають слід визнавати юридично не дійсними.

Зазначимо, що закріплене в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України суб'єктне коло повністю збігається з суб'єктами бюджетного бухгалтерського обліку [110, с.3,9; 111, с.7]. Вивчення нормативно-правових документів в галузі статистики, а саме Класифікації інституційних секторів економіки України, сформованої на основі Системи національних рахунків 1993 ООН та затвердженої Наказом Державного комітету статистики України №96 від 18.04.05, свідчить про повну ідентичність суб'єктів сектору загального державного управління та складу суб'єктів бюджетного обліку, а отже закріплених у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України [112].

| | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Господарський кодекс України | Постанова Кабінету Міністрів України №34 від 16.01.07 | Наказ Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010 |
| державні установи, наділені господарською компетенцією органів державної влади; бюджетні установи, які утворені органами державної влади та утримуються за рахунок коштів Державного бюджету; підприємства та організації, | Міністерство фінансів України розпорядники бюджетних коштів Державне казначейство державні цільові | розпорядники бюджетних коштів Державне казначейство державні цільові фонди |

Рис.1.2. Ідентифікація суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору в нормативно-правовому полі України

Таким чином, проведений розгляд правових, структурних та економічних основ формування та забезпечення функціонування вітчизняних державного сектору, сектору загального державного управління, бюджетного бухгалтерського обліку свідчить про необхідність внесення змін до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України в частині уточнення суб'єктного складу, а отже і загального формулювання. За викладених вище умов правомірним буде така ідентифікації стратегії модернізації щодо фактичного об'єкту модифікації та суб'єктів: стратегія модернізації бухгалтерського бюджетного обліку з метою побудови системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

Важливими положеннями Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України виступають визначені мета, завдання, напрями та очікувані результати. Метою Стратегії модернізації виступає удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів [6].

Відповідно до мети визначено завдання, серед яких виокремлено: удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, вирішення яких сприятиме удосконаленню: управління державними фінансами;

системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди; порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі; системи контролю за процесом виконання бюджету; інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Основними напрямками реалізації Стратегії модернізації виступають [113, с.97-98]:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку: розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат; розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;
- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом: удосконалення методології складення форм звітності та їх удосконалення; розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме: модернізацію фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складення звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб;

уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

За кожним напрямком окреслено відповідні заходи реалізації Стратегії (табл.1.2). За результатами реалізації Стратегії модернізації має бути досягнуто:

- адаптацію нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів через запровадження П(С)БО та П(С)ФЗ у державному секторі;
- впровадження нового єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів;
- уніфікація вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктів державного сектору;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку;

Таблиця 1.2

Основні заходи визначені Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України

| Найменування заходу | Терміни |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <i>Удосконалення системи бухгалтерського обліку</i> | |
| Підготовка пропозиції щодо внесення змін до Бюджетного кодексу, Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» | 2010 |
| Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку | 2007-2008 |
| Розроблення, затвердження та застосування національних П(С)БО у державному секторі | 2010–2012 |

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі | 2010–2012 |
| Адаптація нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін в системі бухгалтерського обліку | 2007-2011 |
| <i>Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів</i> | |
| Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів | 2010 |
| Установлення єдиних підходів та вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів | 2008 |
| Розроблення, затвердження та впровадження національних П(С)ФЗ у державному секторі | 2010–2013 |
| <i>Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи</i> | |
| Нормативно-правове врегулювання питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору, в тому числі головних бухгалтерів | 2010-2011 |
| Нормативно-правове врегулювання питання повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів | 2007–2009 |
| Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу | 2008–2015 |
| Уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору | 2008 |
| Організація навчання та підвищення кваліфікації фахівців Міністерства фінансів, органів Державного казначейства, працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та державних цільових фондів | 2011–2015 |

Кінцевим результатом реалізація Стратегії модернізації виступатиме створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами і, як наслідок цього, економічне та соціальне зміцнення України [114].

На додаток до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі сформовано загальний план-графік затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі викладено у наказі Міністерства фінансів України від 19.04.2007 № 504 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України № 396 від 11.06.2010р.). Відповідно до нього впродовж 2009-2012 рр. передбачено розробку таких стандартів:

- 2009 р. – «Подання фінансової звітності»;
- 2010 р. - «Консолідована фінансова звітність»; «Фінансова звітність за сегментами»; «Зміна облікових оцінок та виправлення помилок»; «Доходи від обмінних операцій»; «Доходи від необмінних операцій (податки та трансфери)»; «Основні засоби»; «Запаси»; «Нематеріальні активи»; «Подання бюджетної інформації у фінансовій звітності»;
- 2011 р. - «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»; «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»; «Оприлюднення інформації про загальний державний сектор»; «Події після звітної дати»; «Витрати на позики»; «Оренда»; «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»; «Будівельні контракти»;
- 2012 - «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»; «Інвестиційна нерухомість»; «Вплив змін валютних курсів»; «Облік інвестицій в асоційовані компанії»; «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»; «Знецінення активів, які генерують кошти у безготівковій формі»; «Знецінення активів, які генерують кошти у готівковій формі»; «Виплати працівникам»;

На сьогоднішній день отримано певні проміжні результати з виконання вказаного плану дій. Так, 8 липня 2010 було прийнято нову редакцію Бюджетного кодексу України, відповідно до якої ст.43, 56, 58 закріплюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державного казначейства України та бюджетними установами з дотриманням національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку, а також уточнено ст.6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» на предмет вказаної позиції.

Наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.09, № 1202 від 12.10.10, № 1629 від 24.12.10 затверджено такі національні положення

(стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які почнуть діяти з 1 січня 2013р. [115; 116]:

- 101 «Подання фінансової звітності»
- 102 "Консолідована фінансова звітність",
- 103 "Фінансова звітність за сегментами"
- 121 "Основні засоби",
- 122 "Нематеріальні активи",
- 123 "Запаси"
- 124 "Доходи",
- 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок" ,
- 126 "Оренда" ,
- 127 "Зменшення корисності активів" ,
- 128 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи",
- 129 "Інвестиційна нерухомість".

Бюджетним кодексом України (ст.56) та Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст.8) закріплено права Кабінету міністрів України щодо встановлення завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських служб, повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних та вимоги щодо їх професійно-кваліфікаційного рівня.

Втім, більшість з зазначених в табл.1.2 позицій ще не опрацьовано. Враховуючи терміни проведення заходів якнайскорішого вирішення потребують завдання щодо визначення методів облікову доходів та видатків, з розробки єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, загальних положень складання фінансової звітності та формування положень (стандартів) фінансової звітності, а також створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. Формування нового методологічного інструментарію та методичних положень бухгалтерського обліку та звітності потребує створення теоретичного базису нової системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

1.3. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

Розмірковуючи над зв'язком теорії та практики бухгалтерського обліку, видатний радянський вчений-економіст І.О.Кошкін зазначав: «..теорія відокремлена і незалежна від практики, безпредметна, а вивчати безпредметну теорію безглуздо. Але і практика, не освітлена теорією, сліпа, і вивчати не освітлену теорією практику не є продуктивним» [117, с. 6]. І дійсно, емпіричний та теоретичний рівні пізнання будь-якого об'єкту взаємопов'язані, а їх межі є умовними та динамічними: практика за допомогою спостереження та експериментів виявляє нові факти, що стимулюють теоретичне пізнання, формує для нього нові завдання; теорія – розвиває та конкретизує на базі практики новий власний зміст та відкриває нові горизонти для емпіричного пізнання, орієнтує його в пошуках нових фактів, сприяє удосконаленню його методів та інструментів [118, с.289].

Відзначаючи вкрай важливу роль теорії, вчена-обліковець Н.М. Малюга зазначає: “Курс на зміни соціально-економічного розвитку держави суттєво підвищує вимоги до наукових досліджень в області теорії бухгалтерського обліку. Недостатня розробка наукових основ обліку, його теоретичної бази повинні привернути увагу молодих науковців, які в своїх дослідженнях будуть намагатися відійти від ремеслового характеру і забезпечити майбутнє науки про бухгалтерський облік через визначення його ролі в управлінській і соціально-економічній діяльності” [119, с.113]. На підтвердження її слів нагадаймо вислів одного з найвідоміших вчених в галузі фізики ХІХ ст. Густава Роберта Кірхгофа: «немає нічого практичного за гарну теорію» [120]

Формування практикою економічного, правового та облікового життя вимоги щодо побудови нової системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в Україні потребує розробки його теоретичних положень, до яких відносяться ідентифікація його місця, ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань [121, с.293]. Дослідження цих

питань в сучасній науковій літературі свідчить про абсолютну відсутність будь-яких точок зору вітчизняних вчених з цього приводу. Втім, запровадження основних положень вказаної системи бухгалтерського обліку з 2013 р. потребує якнайскорішого їх опрацювання.

Створення вказаних теоретичних позицій системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління пропонується здійснювати шляхом синтезу теоретичних положень бухгалтерського обліку виконання бюджету та бухгалтерського обліку виконання кошторису, які виступають його складовими, в контексті економічних, соціальних, правових запитів суспільства.

Провідна роль в розробці теоретичних положень бухгалтерського обліку в бюджетних установах належить вченому-економісту Свірко С.В.. В своїх чисельних працях вона зазначає, що місце і роль вітчизняного бухгалтерського обліку виконання кошторису визначається сучасними економічним, соціальними, політичними процесами, які потребують його розгляду в якості [57; 122, с.314; 123, с.245]:

- на макрорівні: складової системи національного бухгалтерського обліку; елементу міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»; інструменту виконання Державного та місцевих бюджетів країни; засобу захисту прав держави як правовласника бюджетних установ;
- на мікрорівні: елементу фінансового управління бюджетними установами; засобу захисту прав споживачів продуктів діяльності бюджетних установ; засобу захисту прав персоналу бюджетних установ;

Інші вітчизняні вчені –економісти в поодиноких працях вказують на значну роль бухгалтерського обліку виконання кошторису в бюджетній системі України та бюджетному секторі вітчизняної економіки [124; 125, с.6]. Зауважимо, що певні автори помилково ототожнюють бухгалтерський облік виконання кошторису з бюджетним обліком [126, с.79; 127, с.13].

Питання місця і ролі бухгалтерського обліку виконання бюджетів загалом практично не розглядалось в спеціалізованій літературі. Окремі точки зору вітчизняних фахівців в цій галузі представлені наступним чином:

- бухгалтерський облік виконання бюджету виступає інструментом інформаційного забезпечення виконання бюджетів, елементом управління бюджетною системою країни та засобом контролю за виконання плану за доходами і видатками бюджетів [110, с.8,9];
- бухгалтерський облік виконання бюджету (автори помилково ідентифікують його як бюджетний облік) є засобом відображення процесу виконання бюджету, складова та елемент контролю процесу виконання бюджету [130, с.3];
- бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби - основа інформаційного забезпечення виконання бюджетів [131, с.484]

Розгляд представлених позицій вітчизняних авторів щодо бухгалтерського обліку виконання кошторису свідчить про вичерпність характеристики його місця і ролі наданої професором Свірко С.В., яку все ж таки варто доповнити позицією «елемент фінансового управління державним і комунальними секторами економіки України в частині бюджетних установ як їх суб'єктів» на макроекономічному рівні (ст.22, 24 Господарського кодексу України) [95]. Варто також вказати, що позиція «елементу міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»» за своєю природою має бути винесена до мегаекономічного рівня, на якому здійснюється вивчення зв'язків між національними господарствами, сукупність яких складає світове господарство [132]

В сфері бухгалтерського обліку виконання бюджетів таку позицію ще не сформовано, а тому пропонується зупинитись на розгляді цього питання. Слід погодитись з точкою зору професора Свірко С.В., яка відзначає інформаційну, управлінську та контрольну роль бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Вірними, хоча і не повними є інші наведені характеристики даної складової вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Втім, всі вони потребують

розширення і розгляду місця та ролі бухгалтерського обліку виконання бюджетів як елементу макроекономічної системи України.

Перед усім, варто вказати, що в обліковому аспекті бухгалтерський облік виконання бюджету, як і бухгалтерський облік виконання кошторису, слід визнати складовою національної системи бухгалтерського обліку, а також елементом міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»: вірність такого твердження витікає з історичних вітчизняних облікових традицій, положень нормативно-правової регламентації структури вітчизняної системи бухгалтерського обліку (ст.6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також пояснюється гармонізацією бухгалтерського бюджетного обліку до міжнародних облікових положень суб'єктів світового державного сектору, у наслідок якої і буде сформована система бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України [1; 2 с.200,206].

В загальноекономічному контексті бухгалтерський облік виконання бюджетів виступає інструментом виконання Державного та місцевих бюджетів, а отже і елементом фінансового управління бюджетною системою України (ст.56 Бюджетного кодексу України) [133], а також інструментом інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни (положення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами та Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку) [37;47; 135, С.404-409].

В соціальному аспекті бухгалтерський облік виконання бюджету виступає економічним засобом забезпечення конституційних гарантій наданих президентсько-парламентською республікою Україною власному народу (ст. 6, 17, 19, 27, 46, 49, 53, 54, 59 Конституції України, а також засобом захисту прав юридичних та фізичних осіб – платників податків – через забезпечення контролю за податковими надходженнями до Державного та місцевих бюджетів, а також їх використанням (ст.2,9,29,64 Бюджетного кодексу України; ст..4 Податкового кодексу України) [12; 133; 134]

На основі представленої авторської характеристики бухгалтерського обліку виконання бюджету та доповнень внесених до характеристики бухгалтерського обліку виконання кошторису, пропонується таке визначення місця та ролі бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління:

- на мегарівні:
 - елемент міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»;
- на макрорівні:
 - складова національної системи бухгалтерського обліку;
 - елементом фінансового управління бюджетною системою;
 - інструмент виконання Державного та місцевих бюджетів країни;
 - інструментом інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни;
 - економічний засіб забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України;
 - засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ;
- на мікрорівні:
 - елементу 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;

Питання предмету складових бухгалтерського бюджетного обліку розглядалось в деяких навчальних працях вітчизняних вчених (табл.1.3, 1.4).

Таблиця 1.3

Визначення поняття «предмету бухгалтерського обліку виконання кошторису / в бюджетних установах» в спеціалізованій літературі

| <i>Автор та назва літературного джерела</i> | <i>Дефініція</i> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| С.В.Свірко «Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організація» [128,с.9,10] | Під предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах автор розуміє діяльність з виконання кошторису бюджетних установ – їх головного планового і фінансового документу |
| Ф.Ф.Бутинець «Бухгалтерський облік у бюджетних установах» [125 ,с.7] | Предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є діяльність бюджетної установи, спрямована на виконання функцій держави |
| Джога Р.Т. «Облік в бюджетних установах» [129,с.9] | Предметом бухгалтерського обліку виконання кошторису виступають засоби господарювання бюджетних установ в складі господарських засобів та джерела їх утворення |
| Джога Р.Т. «Бухгалтерський облік в бюджетних установах» [136,с.8] | Предметом (об'єктами) бухгалтерського обліку в бюджетних установах є господарські засоби за складовм і розміщенням, за джерелами їх формування і призначення у процесі невиробничого споживання |

Аналіз наведених визначень дає змогу зробити висновок про більш сучасний підхід до визначення предмету бухгалтерського обліку перших двох авторів та класичний підхід через засоби господарювання останнього автору, який має дещо неповний вигляд, оскільки виключає третю складову предмету бухгалтерського обліку – господарські процеси.

Таблиця 1.4

Визначення поняття «предмету бухгалтерського обліку виконання бюджету / в органах ДКСУ» в спеціалізованій літературі

| <i>Автор та назва літературного джерела</i> | <i>Дефініція</i> |
|----------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| О.А.Заїнчковський, Т.М.Сторожук «Облік в бюджетних | Предметом бюджетного обліку (в значенні обліку виконання бюджетів) є процес виконання державного бюджету, який відображає одну із сторін розширеного |

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| установах» [127,с.14] | виробництва ... кошти Державного бюджету та бюджетів усіх рівнів бюджетної системи та процес їх виконання |
| С.В.Свірко «Облік виконання бюджету» [110 , с.10] | Предметом бухгалтерського обліку виконання бюджетів виступає процес виконання Державного та місцевих бюджетів. |
| Желюк Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р. «Бухгалтерський облік виконання бюджетів» [130, с.16] | Предметом бюджетного обліку є процес виконання бюджетів |

Розгляд позицій вітчизняних авторів щодо предмету бухгалтерського обліку виконання бюджетів вказує на певні неточності та недоречності при ідентифікації поняття предмету бухгалтерського обліку виконання бюджету авторами О.А.Зайнчковська та Т.М.Сторожук. Інтеграція інших представлених характеристик та врахування нормативно-правових положень бюджетної системи України (ст.2 Бюджетного кодексу України) надають можливість представити предмет бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління як сукупність процесу з виконання Державного і місцевих бюджетів та діяльності з виконання кошторисів, які здійснюються органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами відповідно.

Логічним продовженням повної ідентифікації предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступають розгляд питання щодо об'єктів вказаної підсистеми бухгалтерського обліку. Втім, автор наголошує на необхідності дослідження цього питання в контексті розробки єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів та кошторисів, оскільки саме склад об'єктів визначатиме його структуру та змістовне наповнення.

Переходячи до вивчення характеристик понять функцій та завдань складових бюджетного бухгалтерського обліку, відмітимо, що причинно-наслідковий зв'язок цих понять потребує їх одночасного розгляду [2, с.207-

208]. Даний підхід був аргументовано доведений у працях професора Свірко С.В., в яких вона виокремлює такі функції та завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису [137, с.337, 338]:

інформаційна функція виступає першоосновою функціонального апарату бухгалтерського обліку в бюджетних установах і полягає у збирання, обробці та передачі інформації відповідним її користувачам. Цій функції відповідає завдання з формування повного і достовірного інформаційного поля щодо господарської діяльності вказаних суб'єктів господарювання з виконання кошторису на підставі чинних нормативно-правових документів регламентації бухгалтерського обліку виконання кошторису;

управлінська функція потребує постачання бухгалтерським обліком виконання кошторису суб'єктів управління бюджетними установами різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання, прогнозування, аналізу, контролю, мобілізації ресурсів. За цією функцією виокремлюють завдання щодо вчасного, безперервного надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень;

контрольна функція вимагає постійного, суцільного, безперервного контролю з боку бухгалтерського обліку виконання кошторису на попередній, поточній та наступній стадіях проведення господарських операцій. В межах неї виокремлюють завдання з систематичного контролю за додержанням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, ефективним використанням та збереженням майна, цільового використання бюджетних коштів в процесі виконання кошторису;

захисна функція формує здатність бухгалтерського обліку виконання кошторису відображати, а отже і виявляти факти неправомірних або шахрайських дій в межах господарської діяльності бюджетних установ з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. Зазначена функція реалізується через завдання з встановлення бухгалтерським обліком виконання кошторису в полі інформаційного забезпечення господарського

життя бюджетних установ ознак порушень та зловживань, своєчасного виявлення та якісного використання облікової інформації щодо фактів порушень та зловживань контрольною складовою облікової системи;

науково-пізнавальна функція полягає у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах як елементу національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі» та науки про бухгалтерський облік. Щодо цієї функції ідентифікується завдання з отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису.

Погляди інших вітчизняних вчених на функції та завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису та бухгалтерського обліку виконання бюджетів представлені в табл.1.5, 1.6.

Таблиця 1.5

Визначення складу функцій та завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису в спеціалізованій літературі

| <i>Автор та назва літературного джерела</i> | <i>Склад функцій та завдань</i> |
|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ф.Ф.Бутинець «Бухгалтерський облік у бюджетних установах» [125,с.7, 8] | Бухгалтерський облік у бюджетних організаціях призначений насамперед забезпечити збереження державного майна України. ...інші завдання є похідними від нього: відображення процесу виконання кошторису доходів і видатків, забезпечення цільового використання коштів бюджету та контролю за виконанням кошторису доходів і видатків; забезпечення інформацією для прийняття управлінських рішень щодо ефективності використання коштів, отриманих з бюджету; формування кошторису доходів і видатків; визначення результату виконання кошторису доходів і видатків |
| Джога Р.Т. «Бухгалтерський | Бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує управлінську, контрольно та інформаційну функції. Основним його завданням є повне і своєчасне відображення |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| облік в бюджетних установах» [135,с.8] | фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення |
| В.Лемішовський «Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування» [126 ,с.79, 80] | Основними завданнями бухгалтерського обліку в бюджетних установах є: збирання, обробка та відображення первинних даних про стан їх господарської діяльності установ; систематизація, групування та зведення даних для одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції бюджетних установ; формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю за їх фінансово-господарською діяльністю установи; забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснювалися установою, та про наявність і стан майна установи та його джерел; забезпечення систематичного контролю за ходом виконання кошторисів доходів і видатків, станом розрахунків з організаціями, установами, підприємствами, працівниками, використанням матеріальних та грошових ресурсів та їхнім збереженням своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ і виявлення внутрішньогосподарських резервів для їхньої мобілізації та ефективного використання; контроль дотримання фінансової дисципліни. |

Таблиця 1.6.

Визначення складу функцій та завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису в спеціалізованій літературі

| <i>Автор та назва літературного джерела</i> | <i>Склад функцій та завдань</i> |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| О.А.Заїнчковський, Т.М.Сторожук «Облік бюджетних установ» [127, с.14,15] | Сутність бюджетного обліку (в значення обліку виконання бюджету) найбільш повно проявляється в його <i>функціях</i> : наглядовій, відображенні, узагальненні, контролі виконання бюджетів усіх рівнів та забезпеченні збереження коштів бюджету. Усі функції пов'язані одна з одною і доповнюють одна одну |
| С.В.Свірко «Облік виконання бюджету» [110, с.8,9] | Сутність обліку виконання бюджету розкривається у <i>функціях</i> зазначеного підвиду загальної облікової системи бухгалтерського обліку України, а саме: інформаційна, .. управлінській, ... контрольній. Основні <i>завдання</i> бухгалтерського обліку з виконання бюджетів: своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку за відповідними рахунками і параметрами операцій |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | по виконанню бюджетів; щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, реєстрів і документів, у тому числі пов'язаних із надходженням та перерахуванням коштів по системах міжбанківських платежів і внутрішній платіжній системі Державного казначейства; складання щоденного балансу та автоматизована перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним балансу; достовірне відображення в обліку і звітності використання фінансових та інших ресурсів бюджетів; надання об'єктивної і порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів, у тому числі в розрізі окремих фінансових органів |
| Желюк Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р. «Бухгалтерський облік виконання бюджетів» [130, с.11, 14] | Суть бюджетного обліку (в значення обліку виконання бюджету) найбільше виявляється в його <i>функціях</i> , до яких належать: спостереження, відображення та узагальнення процесу виконання бюджету; управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету; контроль за процесом виконання бюджету; забезпечення збереження засобів бюджету та власності, що належить бюджетним установам. Усі ці функції перебувають у взаємозв'язку і тісній єдності. До <i>завдань</i> бюджетного обліку належать: точне виконання затвердженого бюджету; дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і суворого режиму економії у витрачання коштів; охорона майна; мобілізація засобів у бюджеті та виявлення додаткових доходів. |

Аналіз наведених підходів вітчизняних авторів до формування складу функцій та завдань складових бухгалтерського бюджетного обліку виявив відсутність єдності позицій за відповідними об'єктами дослідження, підміну функцій завданнями та навпаки (Желюк Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р.), а також їх часткове ототожнення (автори О.А.Заїнчковський, Т.М.Сторожук, Ф.Ф.Бутинець). Такий підхід є помилковим, оскільки поняття «функції бухгалтерського обліку» та «завдання бухгалтерського обліку» є різними [138]. Нагадаймо, що під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти «прояв головних його властивостей, спрямованих на пізнання і взаємопов'язане відображення фактів господарського життя, інформаційне забезпечення системи управління та задоволення потреб у бухгалтерській інформації інших її користувачів, здійснення контролю і регулювання економічних дій і подій та забезпечення прогнозу фінансового становища підприємства в майбутньому»

[139, с. 67–68]; «..завдання бухгалтерського обліку — визначене функціями бухгалтерського обліку коло доручень-вимог для виконання цією системою» [2, с.209]. Вочевидь, наведеним визначенням повністю відповідає тільки варіант складу функцій та завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису запропонований професором Свірко С.В. Пропонується використовувати його в якості основи при формування функцій та завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

З метою опрацювання останніх розглянемо існуючі точки зору з цього приводу, які знайшли своє відображення в спеціалізованій літературі з питань бухгалтерського обліку. Так, професор Г.Г.Кірейцев виокремлює серед функцій бухгалтерського обліку: науково-пізнавальну, соціальну, контрольну, інформаційну, регулюючу, правового захисту суб'єктів господарювання, прогностична [141, с.63]. Професор В. В. Сопко відносить до функцій бухгалтерського обліку інформаційну, контрольну, аналітичну та оцінювальну [144, с. 48]. Такої самої думки дотримується професор В. Г. Швець [145, с. 14].

Свої погляди щодо завдань бухгалтерського обліку провідні вчені країни представили так:

- «безперервне, взаємозв'язане, суцільне й документоване спостереження за економічними процесами та явищами в усіх ланках економіки; забезпечення всіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні процеси і явища, що відбуваються, про стан засобів господарювання; створення вихідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю; забезпечення контролю за законністю й доцільністю здійснюваних операцій господарської діяльності; установа спільно з іншими економічними й технічними службами контролю за збереження майна; забезпечення правильного розподілу тієї частки національного доходу, яка у формі заробітної плати надходить у розпорядження робітників і службовців відповідно до кількості та

якості затраченої праці; сприяння зміцненню законності у виробничій та фінансово-господарській сферах діяльності підприємств» (професори М. В. Кужельний та В.Г.Линник) [146, с. 22].

- «інформаційне забезпечення управління підприємством, контроль за збереженням власності та виконання загальнодержавних завдань (своєчасність, повнота і стабільність сплати податків), які є його основними функціями» (професор М. Т. Білуха) [147, с. 8];
- «головне завдання бухгалтерського обліку — забезпечити фінансовою інформацією діюче підприємство» (професор Ф. Ф. Бутинець) [148, с. 17];

На підставі опрацювання представлених позицій, а також з урахування положень Бюджетного кодексу України в частині регулювання процесу виконання Державного і місцевих бюджетів, а також виконання кошторисів пропонується такий склад функцій та завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [149] :

інформаційна функція - збирання, обробка та передача інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам як в межах суб'єктів бухгалтерського обліку так і власне системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління:

- завдання - 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 в секторі загального державного управління;

управлінська функція – забезпечення інформацією суб'єктів різних рівнів управління бюджетної системи, державних фінансів, державного та комунального секторів, сектору загального державного управління, бюджетними установами для використання її в плануванні, оцінюванні,

прогнозуванні, аналізі, контролі діяльності з виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ.

- завдання - своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття управлінських рішень на відповідних рівнях;

контрольна функція - постійність, суцільність, безперервність контрольних процедур на всіх стадіях проведення трансакцій в межах всіх складових бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;

- завдання - 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 функція – відображення та виявлення фактів неправомірних або шахрайських дій в межах процесу виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ з метою захисту прав держави, юридичних та фізичних осіб - платників податків, персоналу бюджетних установ, споживачів продукту діяльності бюджетних установ;

- завдання - 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;

соціальна функція – 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 Державної казначейської служби України та розпорядників бюджетних коштів з метою оприлюднення;

- завдання – 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;

науково-пізнавальна функція - розвиток теорії, методології та методики бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в якості складника національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі» та напряму науки про бухгалтерський облік.

- завдання – генерування нових знань у сфері міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України.

Основним положенням майбутнього тезауруса бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступатиме власне визначення «Бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління». Попереднє звернення спеціалізованої літератури з метою виявлення точок зору вітчизняних авторів-обліковців з приводу понять «бухгалтерського обліку виконання кошторису» та «бухгалтерського обліку виконання бюджетів» свідчить про фактичну наявність єдиного організаційного підходу, запропонованого професором Свірко С.В. Вона зазначає, що: «Бухгалтерський облік в бюджетних установах або бухгалтерський облік виконання кошторису є специфічною впорядкованою системою формування та передання інформації про діяльність бюджетних установ зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. За своєю участю у процесах макро- та мікроекономічного характеру він являє собою складну суміжну категорію, яка ідентифікується як: частина вітчизняної системи бухгалтерського обліку; компонент інструментарію щодо виконання бюджету країни; вагомий елемент загального механізму управління бюджетними установами; засіб захисту прав держави як

правовласника бюджетних установ та інтересів різних суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ; складова міжнародного утворення «Бухгалтерський облік в державних та неприбуткових організаціях»; напрям науки про бухгалтерський облік. Метою бухгалтерського обліку бюджетних установ є забезпечення виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ. У межах цієї мети він виконує завдання з виконання управлінської, контрольної, інформаційної, захисної та науково-пізнавальної функцій. Специфічними об'єктами бухгалтерського обліку виконання кошторису виступають доходи загального та спеціальних фондів, касові та фактичні видатки» [122, с.316].

Опираючись на представлений цілісний підхід до характеристики об'єкту дослідження професором Свірко С.В., враховуючі закріплене ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначення бухгалтерського обліку, як «..процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень..», а також сформовані вище теоретичні позиції пропонується таке авторське визначення:

«Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління є інтегрованою інформаційною системою в межах якої здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів та кошторисів суб'єктами бухгалтерського обліку внутрішнім і зовнішнім користувачам. Місце і роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління ідентифікується на: мегаекономічному рівні як елементу міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»; на макроекономічному рівні як складової національної системи бухгалтерського обліку, елементу фінансового управління бюджетною системою, інструменту виконання Державного та місцевих бюджетів країни, інструменту інформаційного забезпечення управління державними фінансами

країни, економічного засобу забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України, засобу захисту прав держави як правовласника бюджетних установ; на мікроекономічному рівні як елементу фінансового управління бюджетними установами; засобу захисту прав споживачів продуктів діяльності бюджетних установ; засобу захисту прав персоналу бюджетних установ; елементу фінансового управління державним і комунальними секторами економіки України в частині бюджетних установ як їх суб'єктів; засобу захисту прав юридичних та фізичних осіб – платників податків. Метою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступає забезпечення виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби України та кошторисів розпорядниками бюджетних коштів. Її досягнення уможлиблюється комплексною реалізацією інформаційної, управлінської, контрольної, захисної, соціальної та науково-пізнавальної функцій».

Запропоновані визначення мети та предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, склад суб'єктів вказаної облікової системи, її функцій та завдань відповідає чинному нормативному полю регламентації вітчизняного бухгалтерського обліку, бюджетної системи, господарської діяльності в державному та комунальному секторах економіки України, системи національних рахунків та враховують перспективи їх розвитку в контексті процесів світової економічної інтеграції. Авторська характеристика власне поняття «Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління» являє собою комплексне розуміння теоретичного базису вказаної облікової системи, який нерозривно пов'язаний з методологічним підґрунтям – принципами та методами бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 1

1. Вітчизняна система бухгалтерського обліку вже понад двадцять років знаходиться в фазі активного розвитку, при цьому лідерами в частині проведених перетворень варто визнати такі її складові як бухгалтерський облік

підприємств і організацій, а також бухгалтерський облік банківських установ, методологія та методика була повністю 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.

2. Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 було прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, яка проголосила про перехід від пострадянського комплексу бюджетного бухгалтерського обліку до принципово нової системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Передумовою формування нового складника вітчизняної облікової системи виступили загальноекономічні, законодавчі, облікові чинники, які слід розглядати в контексті процесів глобалізації та світової інтеграції.

3. Основними напрямками Стратегії модернізації виступають: удосконалення системи бухгалтерського обліку, удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. Кінцевим результатом реалізації Стратегії модернізації виступатиме створення дієвої інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами і, як наслідок цього, економічне та соціальне зміцнення України.

4. Дослідження запровадженого Стратегією модернізації поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі» в контексті визначеного її суб'єктного складу вказала на існуюче протиріччя з вітчизняним нормативним полем вищого регламенту, а саме Господарським кодексом України. З метою його 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.

5. Вивчення проміжних результатів виконання Стратегії модернізації свідчить планомірну виконання намічених заходів, зокрема: внесено необхідні уточнення в Бюджетний кодекс України та Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Наказами Міністерства фінансів України затверджено 12 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які почнуть діяти з 1 січня 2013р.. Втім, більшість позицій ще не опрацьовано, як то визначення методів обліку доходів та видатків, розробка єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку та положень (стандартів) фінансової звітності, а також створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

6. Формування практикою економічного, правового та облікового життя вимоги щодо побудови нової системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в Україні потребує розробки його теоретичних положень, до яких відносяться ідентифікація його місця, ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань.

7. В роботі пропонується визначати місце та роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: *на мегарівні*: елемент міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»; *на макрорівні*: складова національної системи бухгалтерського обліку; елементом фінансового управління бюджетною системою; інструмент виконання Державного та місцевих бюджетів країни; інструментом інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни; економічний засіб забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України; засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ; *на мікрорівні*: елементу 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.

8. Метою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління автором визначено забезпечення виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби України та кошторисів розпорядниками бюджетних коштів. Предмет бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління слід ідентифікувати як сукупність процесу з виконання Державного і місцевих бюджетів та діяльності з виконання кошторисів, які здійснюються органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами відповідно.

9. В роботі обґрунтовано склад функцій та завдань бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, до яких автор за попереднім обґрунтуванням відносить:

- інформаційна функція - збирання, обробка та передача інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам системою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: завдання - 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 функція – 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; завдання - своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття управлінських рішень на відповідних рівнях;
- контрольна функція - постійність, суцільність, безперервність контрольних процедур на всіх стадіях проведення трансакцій в межах всіх складових бухгалтерського обліку в секторі загального

державного управління; завдання - 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 функція – відображення та виявлення фактів неправомірних або шахрайських дій в межах процесу виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ з метою захисту прав держави, юридичних та фізичних осіб; завдання - 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;
- соціальна функція – 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 Державної казначейської служби України та розпорядників бюджетних коштів з метою оприлюднення; завдання – 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;
- науково-пізнавальна функція - розвиток бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в якості складника національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі» та напряму науки про бухгалтерський облік. завдання – генерування нових знань у сфері

міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України.

10. На основі сформованих теоретичних позицій, з урахуванням законодавчо закріпленого визначення бухгалтерського обліку автором пропонується розуміти під бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління інтегровану інформаційну систему в межах якої здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів та кошторисів суб'єктами бухгалтерського обліку внутрішнім і зовнішнім користувачам. Досягнення мети та вивчення предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління здійснюється через реалізацію його функції та завдань.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора: [33; 35; 74; 75; 96; 113; 149]

Розділ 2. Методологічні та методичні позиції стратегії модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України

2.1. Стандартизація бухгалтерського обліку в секторні загального державного управління

В цілому під «стандартизацією» розуміють «...діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань з метою досягнення оптимального ступеня впорядкування у певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності продукції, процесів та послуг їх функціональному призначенню, усуненню бар'єрів у торгівлі і сприянню науково–технічному співробітництву» [150]. Процес стандартизації в залежності від масштабів його охоплення має такі рівні: міжнародна стандартизація (стандартизація, що проводиться на

міжнародному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів усіх країн); регіональна стандартизація (стандартизація, що проводиться на відповідному регіональному рівні та участь у якій відкрита для відповідних органів країн певного географічного або економічного простору); національна стандартизація (стандартизація, що проводиться на рівні однієї країни).

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі відзначається спрямуванням на міжнародну стандартизацію вказаної облікової системи. Варто зазначити, що процеси облікової стандартизації не є ознакою сьогодення; ретроспективне дослідження розвитку державного рахівництва вказує на історичне проходження вказаною системою бухгалтерського обліку всіх рівнів стандартизації. Історія стародавнього світу свідчить про застосування певних однакових підходів до ведення державного рахівництва на рівні країн. Так, державний облік грецької школи стародавнього світу відрізнявся такими методологічними концептуальними особливостями [151, С.23-25]: записи здійснювались виключно на дощечках, оброблених гіпсом, а чернетками слугували глиняні черепки; нарівні з натуральним вимірником використовувався грошовий; у державному господарстві реєструвались виключно факти надходження та видачі готівкових коштів (серед операцій ми знаходимо свідчення і про залікові платежі, і про передання коштів до інших кас); зберігання монет здійснювалося за видами доходів: відповідно до кожного з них відкривався окремий глечик, який мав власний ідентифікаційний знак — певну літеру алфавіту; за кожним видом доходів закріплювався якийсь окремий вид видатків, кошти на покриття якого вилучалися виключно із потрібного глечика; за зберігання коштів та документів відповідали два державні чиновники: у першого зберігався ключ від приміщення, що слугувало за касу, у другого — ключ від кімнати, де містилися бухгалтерські документи, при цьому існувала чітка заборона на обмін цими ключами; звітність мала публічний характер: звіти державних установ вибивалися на мармурових або наносилися на бронзові дошки і виставлялися на народних зборах або крізь доріг, вона надавалася періодично, була підконтрольною, при цьому при її складанні

державні чиновники передусім повинні були скласти паралельний звіт на підставі первинних документів, а вже потім зіставляли з поданим до розгляду.

Державний облік латинян відрізнявся чіткою регламентацією, яка проявлялася насамперед в обов'язковому виконанні принципу «нічого зі слів». Реалізовувалося це положення через документування фактів господарської діяльності держави, завдяки чому воно набувало статусу обов'язкової умови ведення обліку; на випадок відсутності документального фіксування операцій складалися виправдувальні записи [151, с.29; 152, с.164].

Регіональний рівень стандартизації обліку в бюджетних установах та фінансових органах був притаманний вітчизняному радянському бюджетного обліку. В її межах відмічалась стандартизація підходів до всіх елементів методу: оцінки, інвентаризації, калькулювання, документування, рахунків та подвійного запису, балансу та звітності [153, с.40-53].

Етап міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторі фактично розпочався з утворення в 1996 році в межах Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – головного координуючого органу розвитку бухгалтерського обліку в світі - Комітету з питань державного сектору (КДС), який є постійно діючий комітетом Правління Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Головним завданням КДС є розробка програм, спрямованих на поліпшення управління фінансами та контролю, а саме [38, с.17]:

- розробка стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, а також сприяння їх добровільному прийняттю;
- розробка та координація програм, покликаних сприяти розвитку освіти та проведенню науково-дослідних робіт в сфері бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі;
- заохочення до обміну інформацією між організаціями – членами МФБ та іншими зацікавленими сторонами і спрощення цього процесу.

Результатом діяльності Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів є міжнародні стандарти бухгалтерського

обліку в державному секторі, керівні положення, дослідження, тематичні документи [154]

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) містять окремі вимоги щодо фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі з відповідними керівними положеннями у формі пояснювального та іншого матеріалу. Міжнародні стандарти для державного сектору мають характер рекомендацій, а отже не мають вищої юридичної сили стосовно офіційно прийнятих національних стандартів для державного сектору, опублікованих органами державного управління, керівними органами в сфері бухгалтерського обліку або професійними бухгалтерськими організаціями. При розробці МСБОДС Комітет бере до уваги і використовує положення та підходи, що оприлюднюються та публікуються: Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше відома як КМСБО) та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (раніше – КМПА) тією мірою, якою вони можуть застосовуватися до державного сектору; національними керівними органами в сфері бухгалтерського обліку та аудиту; професійними бухгалтерськими організаціями; іншими організаціями, що мають відношення до фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі і зацікавлені у інформації останніх. МСБОДС застосовуються усіма суб'єктами державного сектору, крім державних комерційних підприємств.

Станом на 2011 р. КДС розроблено 31 стандарт (МСБОДС — IPSAS) (Додаток А) [156, С.62-73; 157]; на доповнення до МСБОДС 1-18 КДС МФБ розробив «Словник термінології» (Glossary of Defined Terms, IPSASs 1-18) [158]. Міжнародні керівні положення щодо державного сектору містять поради щодо застосування в державному секторі практичних підходів у сфері фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту. Міжнародні дослідження в державному секторі мають на меті надання рекомендацій з питань фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі. Вони ґрунтуються на вивченні найкращої світової практики та

найбільш ефективних методів вирішення відповідних питань. Тематичні документи призначені надавати інформацію, яка стосується певних сегментів єдиного цілого, що також складають фінансова звітність, ведуть бухгалтерський облік та проводять аудит у державному секторі. Метою тематичних документів є надання нової інформації або свіжого погляду на проблеми державного сектору; як правило, вони є результатом науково-дослідної роботи, як то: вивчення літератури, дослідження за допомогою анкетного опитування, інтерв'ю, проведення експериментів, аналіз прикладів із практики.

Варто зазначити, що процеси гармонізації відповідних національних облікових підсистем до міжнародних положень бухгалтерського обліку в державному секторі набули значного поширення. Так, понад 110 країн світу здійснили перехід облікової практики до положень МСБОДС або розробляють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС; відповідно до МСБОДС ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність такі впливові міжнародні організації: Співдружність націй, РЄ, ЄС, Інтерпол, НАТО, ОЕСР, системи ООН (власне ООН та її: програми і фонди: ВПП, ПРООН, ЮНІСЕФ і УВКБ ООН; спеціалізовані установи: ФАО, ІКАО, МОП, ЮНІДО, ЮНЕСКО і ВООЗ; відповідні організації: МАГАТЕ, ОЗХЗ і СОТ) [159].

Україна, в ході імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативно-правового поля, Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі закріпила позицію щодо розробки національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС. Принциповими позиціями МСБОДС, які потребують закріплення в НС(П)БОДС виступають первинні елементи методологічного інструментарію - принципи бухгалтерського обліку в цілому та принцип нарахування зокрема, як такий, який лежить в основі методу нарахування, на якому і базуються МСБОДС.

Варто вказати, що МСБОДС не місять принципів бухгалтерського обліку у традиційному для вітчизняної облікової системи розумінні. МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» пропонує встановлені ним вимогам та якісні характеристики. Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» до фінансової звітності суб'єктів державного сектору (ДС) висуваються такі базові вимоги: достовірне подання та відповідність МСБОДС, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання та порівняльна інформація [160].

Достовірне подання та відповідність МСБОДС передбачає, що фінансові звіти суб'єктів ДС повинні достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Таку достовірність та правдивість інформації може забезпечити належне застосування МСБОДС разом з розкриттям додаткової інформації (в разі необхідності). Суб'єкти господарювання, фінансові звіти яких відповідають МСБОДС, мають зазначати цей факт. Фінансові звіти слід вважати такими, що не відповідають МСБОДС, якщо вони не відповідають усім вимогам кожного застосовного стандарту для державного сектору, при цьому невідповідні МСБОДС облікові підходи не можна виправити ні розкриттям інформації про облікову політику, ні примітками чи пояснювальним матеріалом.

Щодо вимог достовірності та відповідності МСБОДС, суб'єкти ДС мають розкривати [161, С. 470-486.]: той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансові звіти достовірно відображають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання; той факт, що за всіма суттєвими аспектами вони узгоджуються з відповідними МСБОДС, крім відхилень від стандарту для забезпечення достовірного подання; стандарт, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, в тому числі підхід, якого вимагав би цей Стандарт, причини, через які такий підхід був би оманливим за певних обставин та прийнятий підхід; фінансовий вплив відхилення на чистий надлишок або

дефіцит, активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал і грошові потоки суб'єкта господарювання за кожний відображений період.

В окремих випадках, управлінський обліковий персонал може прийняти рішення що відповідність вимозі стандарту може вводити користувачів інформації в оману, а отже, відхилення від вимоги є необхідним для достовірного подання. Це може статися тільки тоді, коли підхід, якого вимагає певний стандарт, є безсумнівно недоречним, а отже, достовірного подання не можна досягти ні застосуванням такого стандарту, ні самим лише розкриттям додаткової інформації. Втім, відхилення не можна вважати доречним тільки тому, що інший підхід також забезпечує достовірне подання. За цих обставин, оцінюючи необхідність відхилення від певної вимоги МСБОДС, слід брати до уваги: мету вимоги та причини, з яких вимога є недоречною за конкретних обставин; як саме обставини суб'єкта господарювання відрізняються від обставин інших суб'єктів господарювання, які дотримуються цієї вимоги.

Відповідно до даної базової вимоги безперервності, фінансові звіти суб'єктів ДС мають бути складені на основі принципу-припущення безперервності, який означає, що суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність буде продовжуватись безперервно впродовж певного часу (принаймні 12 місяців), якщо тільки немає намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність. Якщо існує можливість або невизначеність здійснення цих подій, відповідальні за складання фінансових звітів особи, при здійсненні оцінки, повинні розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо фінансові звіти складаються без дотримання припущення безперервності, цей факт слід розкривати разом з основою, що була застосована для складання фінансових звітів, і з причинами, з яких суб'єкт господарювання не вважається безперервно діючим. В загалі, припущення про безперервну діяльність є доречним щодо перегляду на предмет його виконання в основному для окремих суб'єктів господарювання, а не органу державної влади в цілому. Окремі суб'єкти господарювання, перш ніж робити висновки щодо доречності припущення про безперервність, розглядають багато

чинників, пов'язаних з поточними та очікуваними результатами діяльності, потенційними та оголошеними структурними перебудовами організаційних одиниць, попередніми оцінками доходу чи ймовірності продовження державного фінансування, а також потенційними джерелами відновлюваного фінансування.

Реалізація вимоги послідовності подання означає, що виклад та класифікація статей у фінансових звітах повинні бути постійними упродовж певного часу - від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливі лише за умов якщо, унаслідок проведення суттєвих змін в характері операцій та перегляду подання фінансових звітів, логічним є висновок про те, що зміни сприятимуть більш відповідному поданню подій та операцій. Окрім того, проведення змін може бути здійснено за вимогами МСБОДС.

Згідно з вимогами суттєвості та об'єднання статті, які є суттєвими за характером, слід подавати у фінансових звітах окремо; статті, які є суттєвими за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті МСБОДС інформація є суттєвою, якщо її не розкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності, здійснених на основі фінансових звітів. Слід зазначити, що суттєвість залежить від розміру та характеру статті, про що складається судження в конкретних випадках її перегляду; при цьому, вирішуючи, чи є стаття або об'єднання статей суттєвим, характер і розмір статті оцінюють разом. Залежно від обставин, розмір або характер статті може бути вирішальним чинником (наприклад, окремі однакові за характером і функцією доходи чи надходження об'єднуються, навіть якщо окремі суми є великими; великі статті, які відрізняються за характером або функцією, подаються окремо). Несуттєві суми об'єднуються з сумами подібного характеру чи функції.

Вимога згортання наголошує на тому, що статті: активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший МСБОДС вимагає або дозволяє згортання; доходів та витрат не слід згортати, за винятком випадків, коли

виключно МСБОДС вимагає чи дозволяє це або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими (останні суми слід об'єднувати відповідно до вимоги суттєвості та об'єднання). Зазначена позиція пояснюється тим, що згортання вказаних вище статей у основних формах фінансової звітності - звіті про фінансові результати або у звіті про фінансовий стан - зменшує спроможність користувачів розуміти проведені операції та оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання.

Відповідно до вимоги порівняння інформації, якщо МСБОДС не дозволяє або не вимагає іншого, у фінансових звітах слід також розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всім полем цифрових даних, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких цей МСБОДС застосовується вперше. Порівняльну інформацію слід включати до інформації розповідного та описового характеру, якщо вона є доречною для розуміння фінансових звітів поточного періоду. У разі змін у поданні або класифікації статей фінансових звітів, порівняльні суми слід (якщо це можливо) перекласифікувати для забезпечення зіставності з поточним періодом, з послідуєчим розкриттям інформацію про характер, суму та причину будь-якої перекласифікації. Якщо перекласифікація порівнюваних сум унеможлиблюється, суб'єкт господарювання повинен розкрити її причину та характер змін, які б могли статися, якби суми були перекласифіковані.

У відповідності до вимоги своєчасності, корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються в розпорядження користувачів протягом прийняттого періоду після дати звітності тобто своєчасно. Суб'єкт господарювання повинен опублікувати свої фінансові звіти протягом шести місяців після дати звітності, при чому, постійно присутні чинники (наприклад, складність діяльності суб'єкта господарювання) не є достатніми причинами для несвоечасного подання та оприлюднення звітів. Конкретні крайні строки подання розглядаються законодавством і нормативними актами в багатьох юрисдикціях.

Згідно з напрацюваннями світової облікової думки, фінансова звітність в цілому, та суб'єктів ДС, зокрема, повинна також мати певні якісні характеристики, під якими розуміють такі властивості звітів, завдяки яким інформація, викладена у фінансових звітах, стає корисною для користувачів. Основними якісними характеристиками виступають зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність:

- інформація, наведена у фінансових звітах, має бути зрозумілою для користувачів. Це означає, що всі змістовні положення фінансових звітів не викликають труднощів при вивченні останніх користувачами, за умов, що вони мають відповідні знання про діяльність суб'єкта господарювання та середовище, у якому він здійснює свою діяльність, а також мають бажання вивчати цю інформацію. Проте, інформацію про складні поняття не слід вилучати з фінансових звітів лише на тій підставі, що певним користувачам буде надто важко її зрозуміти.
- інформація у фінансових звітах має бути порівнюваною, якщо користувачі спроможні визначати подібність чи відмінність цієї інформації від інформації в інших звітах. Порівнюваність реалізується в межах таких видів співставлення: між фінансовими звітами різних суб'єктів господарювання; між фінансових звітів одного суб'єкта господарювання за різні періоди часу. Важливою передумовою порівнюваності, як якісної характеристики, є надання користувачам інформації про політику, застосовану при складанні фінансових звітів, будь-які зміни у цій політиці та вплив таких змін. Запорукою повної реалізації даної характеристики є подання у фінансових звітах відповідної інформації за попередні періоди.
- інформація, викладена у фінансових звітах, повинна бути доречною для користувачів, якщо вона може бути корисною для оцінювання минулих, нинішніх чи майбутніх подій або для підтвердження чи виправлення минулих оцінок. Щоб бути доречною, інформація має бути своєчасною та суттєвою.

- інформація, подана у фінансових звітах, повинна бути достовірною, тобто вільною від суттєвих помилок та упередженості. Для досягнення якості доречності, інформація повинна відповідати принципам правдивого подання (бути поданою відповідно до сутності операцій та інших подій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми), превалювання сутності над формою (обліковувати і подавати статті треба відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми), нейтральності (бути вільною від упередження), обачності (дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов непевності, так, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені), повноти (бути повною в межах її суттєвості та витрат на неї).

Щодо вказаних якісних характеристик існують певні обмеження (табл.2.1) [155, с.76]

Таблиця 2.1

Обмеження щодо доречності та достовірності інформації

| <i>Своєчасність</i> | <i>Співвідношення вигоди і витрат</i> | <i>Збалансованість якісних характеристик</i> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Для своєчасного надання інформації звіти можуть бути складені раніше, ніж стануть відомі всі аспекти операції, що, в свою чергу, може зменшити корисність інформації. І навпаки, затримка у складанні звітності до часу, коли будуть відомі всі аспекти, інформація може бути абсолютно досто-вірною, але малокорисною для користувачів. Для досягнення оптимального | Вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання. Але оцінка вигод та витрат значною мірою робиться на основі суджень. Більше того, витрати необов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди; а вигоди можуть отримувати не тільки користувачі, для яких готується інформація. Через ці причини важко використовувати підхід | На практиці часто виникає потреба компромісу між якісними характеристиками. Загалом, мета полягає в досягненні відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення цілей фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних суджень |

| | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--|
| співвідношення між доречністю та достовірністю передусім треба керуватися вимогою задовольняти потреби користувачів, які приймають рішення. | вигоди-витрати у будь-якому конкретному випадку | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--|

Аналіз наведених вимог та якісних характеристик свідчить перед усім про їх подвійну обмеженість у використанні в системі бухгалтерського обліку: по-перше, існує чітке адресне спрямування їх дії виключно на заключний етап бухгалтерського обліку – складання бухгалтерської звітності; по-друге, вказані позиції, відповідно до МСБОДС 1, розповсюджуються виключно на фінансову звітність суб'єктів ДС (рис.2.1). Таким чином, представлені МСБОДС 1 вимоги та якісні характеристики фінансової звітності не можуть претендувати на статус принципів бухгалтерського, під якими розуміють «...правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності...» [162].

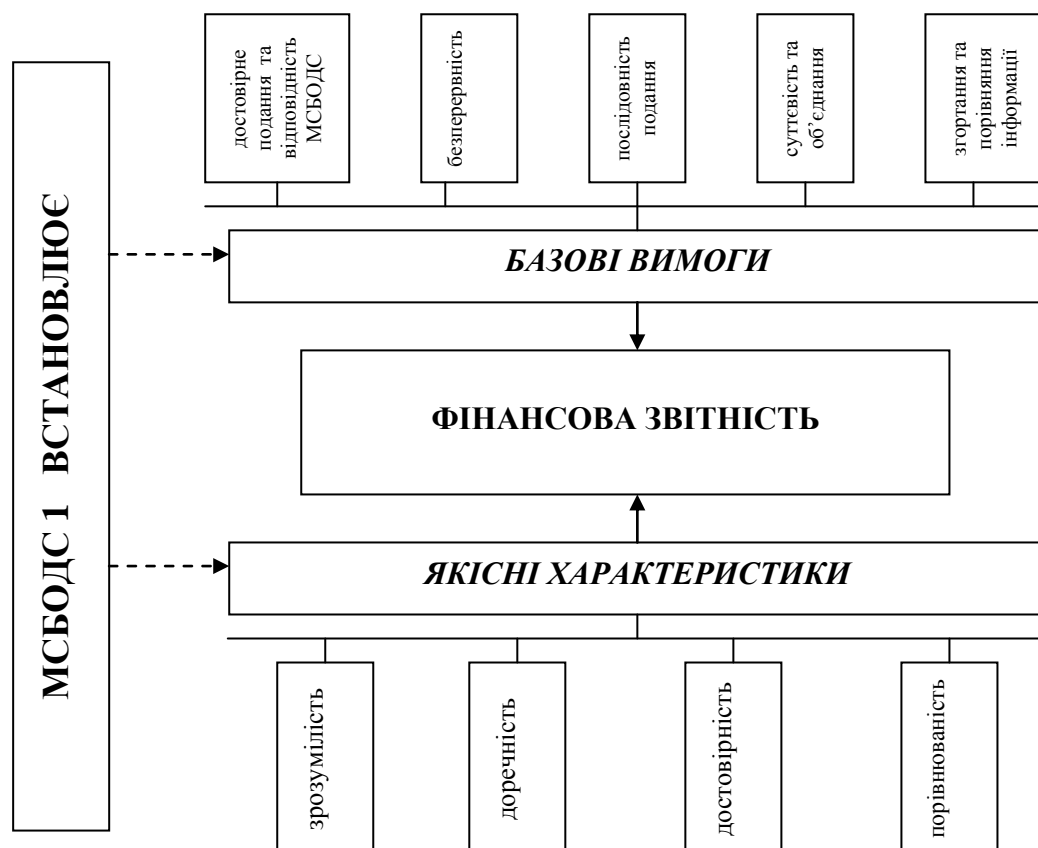


Рис. 2.1. Базові вимоги та якісні характеристики, які встановлюють МСБОДС щодо фінансової звітності [155, с.74]

Нагадаймо, що ст.4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідності доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності (Додаток Б). На забезпечення єдності складових національної системи бухгалтерського обліку Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» закріплено поняття принципу бухгалтерського обліку, а також склад принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі (табл.2.2) [115].

Таблиця 2.2

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до НС(П)БОДС 101

| <i>Назва принципу</i> | <i>Характеристика принципу</i> |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| автономності суб'єкта державного сектору | за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив |
| безперервності діяльності | передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі |
| періодичності | передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності |
| історичної (фактичної) собівартості | за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання |
| нарахування та відповідності доходів і витрат | за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів; при цьому |

| | |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей |
| повного висвітлення | згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі; |
| послідовності, | який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики; зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності |
| обачності | згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору |
| превалювання змісту над формою | за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми; |
| єдиного грошового вимірника | передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці. |

Розгляд дії наведених в табл.2.2 принципів в межах оновленої системи бюджетного обліку, шляхом їх співставлення з методологічними підходами прийнятих НС(П)БОДС вказує на реальну їх дієвість, яка раніше за певними позиціями мала суто декларативний характер; йдеться про принципи автономності та нарахування відповідності доходів та витрат [2, С.115-123]. Варто зазначити, що існуюче бюджетне законодавство знижує повноту реалізації принципу автономності, оскільки положення ст.116 – 120 Бюджетного кодексу України, а також положення ст.1 Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами чітко вказують на можливість впливу головних розпорядників коштів на порядок фінансового забезпечення розпорядників бюджетних коштів, у разі порушення останніми певних положень бюджетного законодавства (Додаток В) [133; 163].

Застосування в бухгалтерському обліку суб'єктів сектору загального державного управління принципу нарахування та відповідності доходів та витрат передбачає поступовий перехід від касового принципу до принципу нарахування. Принцип нарахування є основоположним в МСБОДС і обов'язковість його запровадження у національну практику ведення бюджетного обліку закріплено нормативними документами світового рівня [47; 164]. Отже, формування національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління на основі МСБОДС без прийняття за їх основу принципу нарахування є неможливим. Звернімося до характеристики цього принципу та альтернативного підходу – касового принципу (відповідні похідні (інколи в спеціалізованій літературі подаються як аналоги) – метод нарахування та касовий метод).

Світова облікова теорія та методологія визначає вказані методи/принципи як альтернативні [165]: касовий метод обліку (cash basis accounting) передбачає відображення доходів в момент їх отримання, а витрати – в момент їх здійснення; згідно методу нарахування (accrual basis) доходи и витрати визнаються в момент їх виникнення. 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), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату. Так, за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошами, що надійшли до суб'єкту, витрати – витраченими грошовими коштами, а тому фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів у наслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами, при цьому:

$$Д = ГКн - ПСгкод + КСгкод \quad (2.1),$$

де Д – доходи;

ГКн - грошові кошти, що надійшли впродовж фінансового року;

ПСгкод - початкове сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

КСгкод - кінцеве сальдо грошових коштів до отримання (від дебіторів);

$$В = ГКс - ПСгкск + КСгкск \quad (2.2),$$

Де В – витрати;

ГКс - грошові кошти, сплачені впродовж фінансового року;

ПСгкск - початкове сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);

КСгкск - кінцеве сальдо грошових коштів до сплати (кредиторам);

Отже, застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів; в той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

В цілому, альтернативність вказаних методів проявляється в сукупності таких ознак (табл.2.3) [166; 167]. Таким чином, як видно з табл.2.3, головною відмінністю касового методу обліку й обліку за методом нарахування виступає момент визнання операції або момент її реєстрації.

Зауважимо, що в процесі створення МСБОДС було опрацьовано не тільки касовий метод та метод нарахування, а також їх модифіковані версії, які застосовувались у практиці вітчизняного бюджетного обліку [168].

Таблиця 2.3

Основні відмінності методу нарахування та касового методу бухгалтерського обліку

| <i>Метод нарахування</i> | <i>Касовий метод</i> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Доходи визнаються в момент їх виникнення, яке може відбуватись до і після їх отримання | Доходи визнаються в момент їх отримання, яке може відбуватись до і після виникнення доходів |
| Витрати визнаються в момент їх фактичного здійснення, яке може передувати або слідувати витрачання грошових коштів | Витрати визнаються в момент витрачання грошових коштів, якому може передувати фактичне їх здійснення або слідувати за ним |
| Фінансова звітність зіставляє доходи з понесеними за рахунок цих доходів витратами, а отже більш точно відображає результати їх діяльності | Фінансова звітність відображає доходи та витрати за угодами, що були остаточно реалізовані, а не коли реально виникли доходи та здійснено витрати |

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Активи й зобов'язання, крім грошових коштів, у бухгалтерському обліку не відображаються | Активи й зобов'язання в обліку відображаються; списання активів на видатки здійснюється пропорційно протягом усього терміну корисної служби, шляхом нарахування зносу. |
| Дебіторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не отримана по факту реалізації | Дебіторська заборгованість не фіксується |
| Кредиторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не здійснена по факту закупівлі | Кредиторська заборгованість не фіксується |
| Доходи і витрати фіксуються повністю, при одночасному обліку часткових надходжень та виплат, що здійснюються протягом тривалого часу | Відсутній механізм відстеження часткових виплат |

Загальна характеристика модифікованих методів обліку полягає у наступному:

- модифікований касовий метод надає можливість реєстрації не тільки операцій з надходження та вибуття грошових коштів суб'єктів обліку, але й інших активів і зобов'язань, для реєстрації яких уводяться додаткові рахунки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів України).
- модифікований метод нарахувань передбачає реєстрацію операцій при здійсненні, тобто доходи й видатки нараховуються, а активи й зобов'язання визнаються при здійсненні операції. Особливість цього методу полягає в тому, що при ньому не нараховується амортизація, нефінансові активи відразу після придбання списуються на видатки (прикладом виступає метода існуючого бухгалтерського обліку виконання кошторисів в Україні).

Світова облікова практика свідчить про адаптаційну роль модифікованих методів обліку в процесі переходу від касового методу до методу нарахувань. Узагальнення її положень надали змогу сформулювати такі недоліки та переваги вказаних останніх методів обліку (табл.2.4) [166; 167; 168; 169, pp. 15-38.; 170].

Досвід міжнародної облікової практики свідчить на користь застосування в обліку касового методу суб'єктами малого бізнесу та методу нарахування іншими підприємствами та організаціями [171; 172;173]. Варто зазначити, що усе більше країн, що раніше використовували при складанні звітності державного сектору касовий метод або різні модифіковані методи обліку, стали визнавати перевага методу нарахування й переходити на його застосування [167].

Зважаючи на визначені недоліки методу нарахування, запровадження вказаного принципу в облікову практику суб'єктів сектору загального державного управління потребує вирішення таких завдань:

- автоматизації системи бухгалтерського обліку;
- чіткої регламентації порядку обліку доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку;

Питання автоматизації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління відноситься до організації забезпечення вказаного напрямку бухгалтерського обліку, а тому буде розглянуто у розділі 3.

Таблиця 2.4

Переваги і недоліки касового методу та методу нарахування

| | <i>Касовий метод</i> | <i>Метод нарахування</i> |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>П Е Р Е В А Г</i> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ простота в застосуванні сприяє простоті формування звітності, що дозволяє забезпечити своєчасність її складання, вірогідність і порівнянність; ▪ дозволяє оцінювати відповідність видатків бюджетним асигнуванням; ▪ не вимагає високої кваліфікації фахівців, що здійснюють ведення бухгалтерського обліку. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; ▪ облік усіх ресурсних потоків, у тому числі й тих, які не приводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); ▪ можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; ▪ можливість роздільного обліку руху грошових коштів і юридичних зобов'язань, пов'язаних з ним, але незгоджених у тимчасовому періоді (одержання коштів і право на одержання |

| | | |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| И | | коштів; виплата коштів і юридичне зобов'язання виплатити кошти); <ul style="list-style-type: none"> ▪ можливість обліку некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської за боргованості. |
| Н Е Д О Л І К И | <ul style="list-style-type: none"> ▪ суб'єктивність при визначенні моменту реєстрації або визнання операції; ▪ обмеженість охоплення операцій касовими потоками поточного звітного періоду; ▪ обмеженість обліку й звітності вико ристанням коштів, неприйняття необхідності обліку й звітності в сфері керування фінансами; ▪ нездатність задовольнити потреба в інформації з активів, зобов'язань і щодо впливу поточного споживання на запаси активів; ▪ проблема ідентифікації боргових зобов'язань при наявності кредиторської й дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду; ▪ можливість використання тільки з метою короткострокового бюджетного контролю; ▪ невідповідність цілям моніторингу якості й ефективності діяльності органів державної влади й оцінки результативності реалізованих програм. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ складність процесу бухгалтерського обліку; ▪ за умов відсутності чіткої регламентації, існує можливість виникнення ускладнень з визначенням терміну визнання доходів, витрат, діапазону активів та зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів; |

Щодо регламентації бухгалтерського обліку доходів, витрат і видатків та інших об'єктів обліку, зазначимо, що сформовані стандарти, а також ті, що знаходяться на стадії формування, передбачають чітку ідентифікацію моменту та умов визнання всіх об'єктів обліку (табл.2.5).

Таблиця 2.5

**Перелік об'єктів обліку, порядок визнання яких відображено у
НП(С)БОДС**

| Назва НП(С)БОДС | Визнання яких об'єктів в обліку визначає |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Прийняті Наказами Мініну України</i> | |
| 121 «Основні засоби» | Основних засобів та витрат, пов'язаних з їх придбанням, переоцінкою, ліквідацією, а також доходів, пов'язаних з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності |
| 122 «Нематеріальні активи» | Нематеріальних активів засобів та витрат, пов'язаних з їх придбанням, переоцінкою, ліквідацією, а також доходів, пов'язаних з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності |

| | |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 123 «Запаси» | Запасів та витрат пов'язаних з їх придбанням та списанням, а також доходів пов'язаних з їх переоцінкою та продажем, відновленням їх корисності |
| 124 «Доходи» | Доходів |
| 126 «Оренда» | Орендних платежів, а також витрат орендаря |
| 127 «Зменшення корисності активів» | Витрат, що понесені унаслідок зменшення корисності активів |
| 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» | Забезпечення, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, а також пов'язаних з ними витрат та доходів |
| 129 «Інвестиційна нерухомість» | Інвестиційної нерухомості, витрат і доходів пов'язаних з нею |
| <i>Готуються до прийняття</i> | |
| «Витрати на позики» | Витрат на позики |
| «Будівельні контракти» | Операції по будівельним контрактам |
| «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації» | Фінансові інструменти |
| Вплив змін валютних курсів | Витрат та доходів від зміни валютних курсів |
| Облік інвестицій в асоційовані компанії | Інвестицій в асоційовані компанії |
| Виплати працівникам | Виплат працівникам та витрат пов'язаних з ними |

Як свідчать наведена у табл.2.5 інформація, 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 – узагальнено в окремому НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зважаючи на ключову роль категорії «доходи» в господарському житті суб'єктів сектору загального державного управління, значні відмінності в облікових підходах щодо доходів суб'єктів сектору загального державного управління та суб'єктах підприємницької діяльності, такий підхід є виправданим і єдино вірним [174]. На його тлі вбачається помилковим уникнення розгляду окремим НП(С)БОДС інших рівнозначних за вагомістю категорій «видатки» та «витрати» [175].

Варто зауважити, що МСБОДС, як і МСБО та МСФЗ, не містять окремого стандарту, присвяченого розгляду питань обліку витрат [176]. Втім, вітчизняна облікова практика в сфері підприємницької діяльності виокремлює П(С)БО 16 «Витрати», яким регулюється порядок визнання, склад витрат та розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності [177]. Десятирічний

досвід із використання П(С)БО 16 «Витрати» свідчить на користь такого підходу через дійсну необхідність детального розгляду вказаного об'єкту обліку.

Витрати та видатки, що здійснюються в процесі виконання кошторисів та бюджетів являють собою не тільки важливі економічні категорії, а й виступають одним з найвагомішими об'єктами бухгалтерського обліку [178]. Бюджетний кодекс України виокремлює два поняття в межах цих категорій, які ідентифікує наступним чином [133]:

- «...видатки бюджету - кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування...»;
- «...витрати бюджету - видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів...»;

Вочевидь, наведені визначення видатків та витрат безпосередньо відносяться до понятійного апарату процесу виконання бюджету і, зокрема, до бухгалтерського обліку виконання бюджету.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» закріплює таке визначення витрат суб'єктів державного сектору: «...витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)...». [115]. Зауважимо, що до поняття «видатки суб'єктів державного сектору» жодний з НП(С)БОДС не апелює, при цьому, нагадаймо, що органи Державної казначейської служби є суб'єктами державного сектору, які здійснюють виконання Державного та місцевих бюджетів, проводять саме видатки бюджету. Отже, потреба у ідентифікації такого поняття очевидна. На підставі

наведеного визначення «видатків бюджету», а також з урахуванням підходів СДФ 2001 пропонується сформулювати таке визначення «видатків суб'єктів сектору загального державного управління» [98]: «дійсні видатки, у наслідок проведення яких відбувається зменшення чистої вартості активів суб'єктів сектору загального державного управління, 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. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» витрати включають: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, оплата товарів, трансферти та субсидії, амортизацію, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати, надзвичайні витрати. Для достовірного відображення даних за вказаними статтями, суб'єкти сектору загального державного управління мають бути забезпечені чіткою економічною класифікацією видатків за кожною із наведених статей витрат. Економічна класифікація видатків бюджету (ЕКВБ) призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками [137, с.76]. Діюча економічна класифікація видатків закріплена Бюджетним кодексом України, загальні її положення визначені Наказом Міністерства фінансів України від 14.01.11 № 11 «Про бюджету класифікацію», деталізація представлена у спільному Наказі Міністерства фінансів України та Державного казначейської служби України від 25.11.08 № 495 «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [179; 180]. Економічна класифікація видатків бюджету передбачає групування видатків за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні. Відповідно до неї видатки бюджету поділяються на поточні, капітальні та нерозподілені (табл.2.6): під поточними видатки розуміють видатки бюджетів, що спрямовуються на виконання бюджетних програм та які забезпечують

поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям); капітальні видатки - платежі з метою придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), стратегічних і надзвичайних запасів товарів, невідплатні платежі, що передаються одержувачам бюджетних коштів з метою придбання, модернізації, будівництва, розширення, реконструкції, реставрації тощо подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи пошкодженням необоротних активів. Економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками. Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету.

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 через її наближення до економічної класифікації Статистики державних фінансів 2001, сформованої Міжнародним валютним фондом [98]. Розглянемо її положення (табл.2.7) [98]

Таблиця 2.6

Економічна класифікація видатків бюджету

| | | |
|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ПОТОЧНІ ВИДАТКИ (1000) | ВИДАТКИ НА ТОВАРИ І ПОСЛУГИ (1100) | Оплата праці працівників бюджетних установ (1110) |
| | | Нарахування на заробітну плату (1120) |
| | | Придбання товарів і послуг (1130) |
| | | Видатки на відрядження (1140) |
| | | Матеріали, інвентар, будівництво, капремонт та заходи спецпризначення, що мають загальнодержавне значення (1150) |
| | | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160) |
| | | Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення (1170) |
| | ВИПЛАТА ПРОЦЕНТІВ (ДОХОДУ) ПО ЗОБОВ'ЯЗАННЯХ (1200) | |
| | СУБСИДІЇ І ПОТОЧНІ ТРАНСФЕРТИ (1300) | Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (1310) |
| | | Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (1320) |
| Поточні трансферти населенню (1340) | | |
| Поточні трансферти за кордон (1350) | | |
| КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ (2000) | ПРИДБАННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ (2100) | Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110) |
| | | Інше будівництво (придбання) (2120) |
| | | Капітальний ремонт (2130) |
| | | Реконструкція та реставрація (2140) |
| | СТВОРЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАПАСІВ І РЕЗЕРВІВ (2200) | |
| | ПРИДБАННЯ ЗЕМЛІ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ (2300) | |
| | КАПІТАЛЬНІ ТРАНСФЕРТИ (2400) | Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (2410) |
| | | Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (2420) |
| | | Капітальні трансферти населенню (2430) |
| | | Капітальні трансферти за кордон (2440) |
| Капітальні трансферти до бюджету розвитку (2450) | | |
| НЕРОЗПОДІЛЕНІ ВИДАТКИ (3000) | | |

Економічна класифікація видатків за СДФ 2001

| КЕК | Назва статті |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------|
| 21 | Оплата праці працівників |
| 211 | Заробітна плата |
| 2111 | Заробітна плата в грошовій формі |
| 2112 | Заробітна плата в натуральній формі |
| 212 | Внески / відрахування на соціальні потреби |
| 2121 | Реально здійснювані внески / відрахування на соціальні потреби |
| 2122 | Умовно здійснювані внески / відрахування на соціальні потреби |
| 22 | Використання товарів / послуг |
| 23 | Споживання основного капіталу |
| 24 | Відсотки |
| 241 | Нерезидентам |
| 242 | Резидентам, крім сектору державного управління |
| 243 | Іншим одиницям сектору державного управління |
| 25 | Субсидії |
| 251 | Державним корпораціям |
| 2511 | Нефінансовим державним корпораціям |
| 2512 | Фінансовим державним корпораціям |
| 252 | Приватним підприємствам |
| 2521 | Нефінансовим приватним підприємствам |
| 2522 | Фінансовим приватним підприємствам |
| 26 | Гранти |
| 261 | Урядам іноземних держав |
| 2611 | Поточні |
| 2612 | Капітальні |
| 262 | Міжнародним організаціям |
| 2621 | Поточні |
| 2622 | Капітальні |
| 263 | Іншим одиницям сектору державного управління |
| 2631 | Поточні |
| 2632 | Капітальні |
| 27 | Соціальні запитання |
| 271 | Запитання по соціальному забезпеченню |
| 2711 | Запитання по соціальному забезпеченню в грошовій формі |
| 2712 | Запитання по соціальному забезпеченню в натуральній формі |
| 272 | Запитання по соціальній допомозі |
| 2721 | Запитання по соціальній допомозі в грошовій формі |
| 2722 | Запитання по соціальній допомозі в натуральній формі |
| 273 | Соціальна запитання роботодавців |
| 2731 | Соціальна запитання роботодавців, що надається роботодавцями в грошовій формі |
| 2732 | Соціальна запитання роботодавців, що надається роботодавцями в натуральній формі |
| 28 | Інші видатки |
| 281 | Видатки, пов'язані з власністю, крім відсотків |
| 2811 | Дивіденди (тільки державні корпорації (підприємства)) |
| 2812 | Відрахування від доходів квазікомпаній (тільки державні корпорації (підприємства)) |
| 2813 | Видатки, пов'язані з власністю, обов'язкові для утримувачів страхових полісів |
| 2814 | Рента |
| 282 | Різні інші видатки |
| 2821 | Поточні |
| 2822 | Капітальні |

Охарактеризуємо підходи до формування видатків за загальними статтями; так, до:

- ст.21 «Оплата праці працівників» відносяться повна винагорода в грошовій або натуральній формі, що підлягає сплаті працівнику суб'єкту сектору державного управління за працю, виконану впродовж звітного періоду, за виключенням праці, пов'язаної з накопиченням капіталу за рахунок власних коштів; до цієї статті відноситься як заробітна плата, так і внески, відрахування на соціальні потреби, які здійснюються суб'єкти від імені працівників до програм соціального забезпечення;
- ст.22 «Використання товарів і послуг» відносяться товари та послуги, що використовуються для виробництва ринкових та неринкових товарів та послуг – крім накопичення за рахунок власних коштів, - а також товарів, придбаних для перепродажу, за вирахуванням чистої зміни запасів незавершеного виробництва, готової продукції і товарів, що зберігаються для перепродажу;
- ст.23 «Споживання основного капіталу» відноситься зменшення впродовж звітного періоду вартості основних фондів, що належать одиниці сектору державного управління та використовуваних нею, унаслідок фізичного зносу, природнього старіння та випадків пошкодження;
- ст.24 «Відсотки» відносяться виплати інституційним одиницям, які приймають на себе зобов'язання щодо депозитів, цінних паперів, кредиторської заборгованості; ці зобов'язання виникають, коли суб'єкти сектору державного управління отримують кошти у позику у іншої інституційної одиниці;
- ст.25 «Субсидії» відносяться поточні платежі на безповоротній основі підприємствам, що здійснюються державними

одинацями виходячи з рівня виробничої діяльності цих підприємств або кількості та вартості товарі і послуг, які вони виробляють, продають, експортують або імпортують;

- Ст.26 «Гранти» відносяться необов'язкові поточні та капітальні трансферти від одної державної одиниці іншій чи міжнародній організації;
- Ст.27 «Соціальна допомога» відносяться трансферти в грошовій та натуральній формі з метою захисту населення в цілому та окремих категорій громадян зокрема від певних соціальних ризиків;
- Ст.28 «Інші видатки» відносяться наведені у табл.2.6 видатки.

Порівняння наведених класифікацій видатків вказує на принципову відмінність, яка полягає у базуванні СДФ 2001 на методі нарахування та застосуванні модифікованих методів обліку - косового та нарахування - в економічній класифікації видатків бюджету України. Яскравим прикладом такої відмінності виступають ст.22, 23 БК СДФ 2001 та 1130 і 2110 ЕКВБ України (табл.2.8).

Таблиця 2.8

Порівняння ст.22, 23 БК СДФ 2001 та 1130 і 2110 ЕКВБ України

| КЕК | Призначення статті | КЕК | Призначення статті |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 22 | для відображення використаних товарів та послуг впродовж звітного періоду | 1130 | для відображення видатків на придбання товарів та послуг |
| 23 | для відображення зменшення вартості основних фондів впродовж звітного періоду | 2110 | для відбиття придбання та створення власними силами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів |

Враховуючі концептуальні підходи КСДФ 2001 та деталізацію ЕКВБ України, закріплені підходи до формування фінансової звітності у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», беручі до уваги підходи

П(С)БО 16 «Витрати», концептуальні положення МСБОДС пропонується такий порядок визнання, складу та відображення у фінансовій звітності витрат суб'єктів сектору загального державного управління (Додаток Г). Запровадження розробленого Проекту НП(С)БОДС «Витрати» забезпечить підвищення оперативності обробки інформації у процесі складання форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», високий рівень аналітичності обліку витрат та видатків, а також закріпить дію принципу нарахування на рівні витрат суб'єктів сектору загального державного управління.

2.2. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: принципи, побудова та структура

Поняття «плану рахунків бухгалтерського обліку» не закріплено законодавчо, а тому існує декілька підходів до його характеристики. Класичне визначення «плану рахунків бухгалтерського обліку» ідентифікує його як «... систему бухгалтерських рахунків, що передбачає їх кількість, групування та цифрове позначення в залежності від об'єктів та мети обліку...» [181, С.308]. Певні вчені вказують на його виняткову організаційну роль плану рахунків в бухгалтерському обліку, що проявляється у забезпеченні правильної організації технології облікового процесу [182; 183]. У продовження дискусії щодо ролі та місця моделювання в бухгалтерському обліку, сучасні обліковці зазначають, що план рахунків виступає «...інтегрованою обліковою моделлю, складовою технічної основи формування облікової інформації...» [184, с.37]. З погляду класичного визначення елементів методу бухгалтерського обліку сучасні вітчизняні вчені доводять, план рахунків бухгалтерського обліку виступає поєднанням двох з них: рахунків та подвійного запису [185]. Варто також представити точку зору окремих вчених щодо плану рахунків як елементу національного джерела інформації [186, с.47].

Огляд наведених позицій вчених-економістів вказує на загальність характеристик, що дозволяє, з урахуванням завдань та функцій бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, сформулювати таке визначення Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (рис.2.2):

- «Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління є систематизованим переліком рахунків бухгалтерського обліку однойменних суб'єктів, 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 секторі загального державного управління; засобом інформаційного забезпечення управління державними фінансами як на мікро-, так і на макро-рівні»

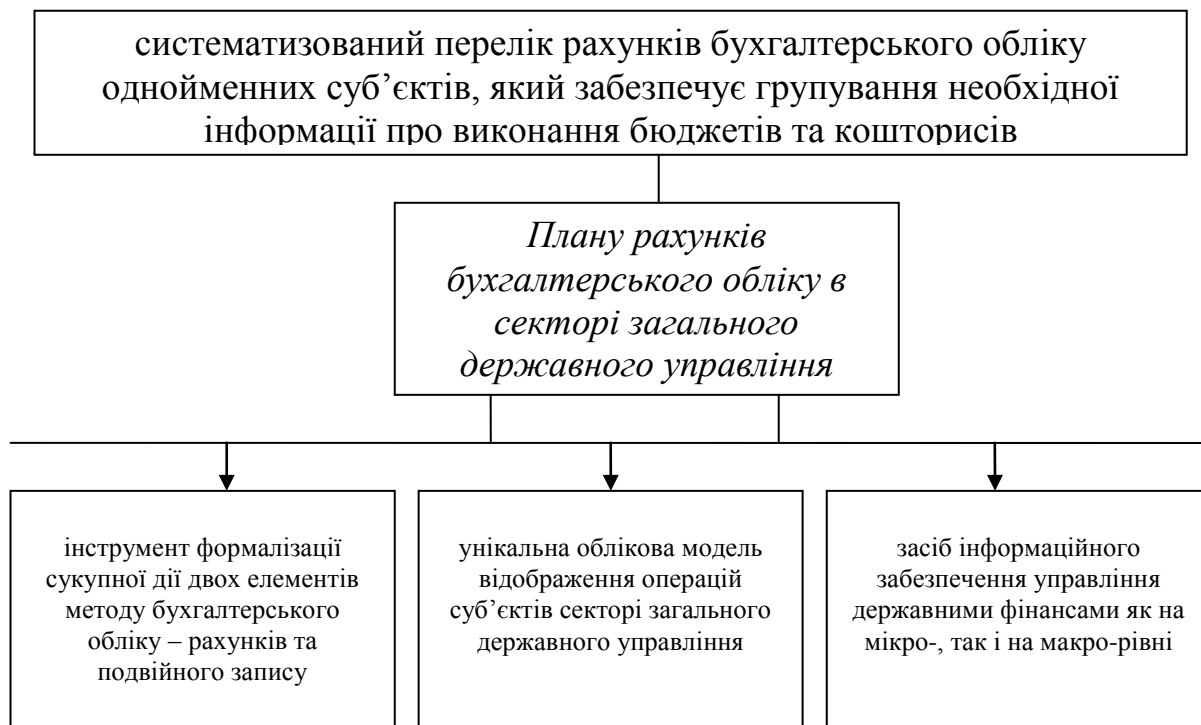


Рис.2.2. Характеристика Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

Як зазначає провідний вчений в галузі методології та організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу неприбуткових організацій д.е.н, професор Левицька С.О., завдання зі створення Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління посідає чільне місце в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [187, с.381]. Такий підхід є не випадковим: адже, саме наявність окремого плану рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення господарських операцій певних суб'єктів, вплинув, в певний час, на виокремлення таких складових національної системи бухгалтерського обліку: бухгалтерський облік на підприємствах, бухгалтерський облік в банківських установах, бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби та бухгалтерський облік в бюджетних установах. Таким чином, сучасні вітчизняні плани рахунків бухгалтерського обліку -

- план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- план рахунків бухгалтерського обліку банків України;
- план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- план рахунків виконання Державного та місцевого бюджетів;

- виступають засобами інформаційної єдності певних суб'єктів бухгалтерського обліку: підприємств і організацій, банків, бюджетних установ, органів Державної казначейської служби України, відповідно.

Як свідчить історія бухгалтерського обліку, перша спроба створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку здійснена в Голландії у XVII ст., але перший єдиний план рахунків бухгалтерського обліку було запропоновано у Франції відомим французьким обліковцем Едмоном Дігранжем у 1775 році [188, с.47]. У його складі було виокремлено п'ять класів: товари; каса; рахунки до отримання; рахунки до оплати; прибуток.

Серед заходів, що сприяли створенню перших планів рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів і виконання кошторисів на

території Російської імперії, до складу якої входили і Україна, варто виділити такі важливі події XIX ст. [189; 190, С.3-4; 191, С. 74-77]:

- утворення Державного департаменту казначейства Росії (1811 рік), на який було покладено функції зі здійснення руху казенних коштів за надходженнями та видатками всіх казначейств, головне рахівництво надходжень та видатків, ревізія касового обігу головного казначейства та казенних палат, складання кошторису та касового звіту по всій Російській імперії;
- бюджетно-фінансова реформа Російської імперії 1862 - 1968 років, основні положення якої викладено у “Правилах про складання, розгляд, затвердження та використання розпису і фінансових кошторисів в міністерствах і Головних управліннях” (1862 рік), відповідно до яких бюджетної єдності та принцип гласності бюджету;

Формування перших єдиних планів рахунків бюджетного обліку відбувалось не одночасно: план рахунків бухгалтерського обліку органів Державного казначейства, зважаючи на наведені функції, вочевидь було утворено в XIX ст.; створення перших планів рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів припадає на початок XXст.. Сторічна “відстань” між цими планами рахунків пояснюється політично-соціальними зрушеннями - зміна політичної влади, соціальних орієнтирів – що відбулися на просторах Російської імперії.

За період з 1917 року були сформовані і діяли різні плани рахунків бюджетного обліку [2, С.66, 75, 76, 81, 82, 91,95]: план рахунків виконання бюджетів (єдиний план рахунків на період, який удосконалювався за необхідністю); план рахунків виконання кошторисів (у тому числі розроблені на їх основі плани рахунків позабюджетних фондів)(створений у 1924, змінювався у 1938, 1957, 1974, 1988, 1999 р.р.).

На сьогоднішній день в межах системи бюджетного обліку діють два Плани рахунків. Проаналізуємо їх склад та структуру з позиції об’єктного

складу бюджетного обліку, який загалом складається з господарських засобів, джерел їх утворення і господарських процесів [194, с.605].

В бухгалтерському обліку виконання кошторису застосовується План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. N 114 (із змінами та доповненнями) [58]. Кількісна структура діючого плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису представлена у табл.2.9.

Таблиця 2.9.

Структура плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

| <i>Клас</i> | <i>Кількість синтетичних рахунків</i> | <i>Кількість субрахунків 1-го рівня</i> |
|------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------|
| Розділ I. Балансові рахунки | | |
| Клас 1. Необоротні активи | 5 | 26 |
| Клас 2. Запаси | 6 | 26 |
| Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи | 7 | 28 |
| Клас 4. Власний капітал | 4 | 7 |
| Клас 5. Довгострокові зобов'язання | 3 | 5 |
| Клас 6. Поточні зобов'язання | 9 | 36 |
| Клас 7. Доходи | 4 | 12 |
| Клас 8. Витрати | 3 | 11 |
| Усього | 41 | 151 |
| Розділ II. Позабалансові рахунки | | |
| Клас 0. Позабалансові рахунки | 8 | |

Характеристика класів плану рахунків в розрізі об'єктів обліку являє собою наступні позиції:

- Клас 1. Необоротні активи - об'єднує рахунки, які призначені для обліку матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів обліку: основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи, знос необоротних активів, незавершене капітальне будівництво в частині капітальних видатків.
- Клас 2. Запаси – включає рахунки на яких обліковуються оборотні матеріальні активи, що належить установі, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року. На цих рахунках фіксуються операції щодо таких об'єктів обліку: виробничі запаси, тварини на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали і продукти харчування, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва
- Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи – представлений рахунками, що застосовуються для відображення поточних фінансових активів. На цих рахунках відбиваються операції щодо таких об'єктів обліку: кошти в касі, кошти на рахунках в банках та в органах Державного казначейства, інші кошти, короткострокові векселі отримані, розрахунки з покупцями та замовниками, розрахунки з різними дебіторами.
- Клас 4. Власний капітал – містить рахунки, які призначені для відображення операцій за об'єктами, які за економічною сутністю утворюють власний капітал бюджетних установ. До таких об'єктів відносяться: фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах, результати виконання кошторису, результати переоцінювань.
- Клас 5. Довгострокові позики – складається з рахунків на яких відображаються суми довгострокових позик, одержаних установами. На вказаних рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів

обліку: короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані.

- Клас 6. Поточні зобов'язання – являє сукупність рахунків, призначених для акумулювання інформації про зобов'язання установ, що виникають протягом звичайної їх діяльності, тобто при виконанні кошторису, і погашення яких очікується протягом поточного бюджетного року. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів обліку: короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки із податків та платежів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями і кредиторами, внутрішні розрахунки.
- Клас 7. Доходи – містить рахунки за якими відображаються інформація щодо доходів бюджетних установ. На цих рахунках відбиваються операції за такими об'єктами обліку: доходи загального фонду, доходи спеціального фонду, доходи від реалізації продукції, виробів і виконання робіт.
- Клас 8. Витрати - включає рахунки за якими відображаються інформація щодо видатків та витрат бюджетних установ. На цих рахунках відбиваються операції за такими об'єктами обліку: видатки загального фонду, видатки спеціального фонду, виробничі витрати.

Органи Державної казначейської служби України в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів використовують План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, затверджений наказом Державної казначейської служби України від 28.11.2000 р. №119 [72].

Кількісна структура діючого плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів представлена у табл.2.10.

Характеристика класів плану рахунків в розрізі об'єктів обліку являє собою наступні позиції:

- Клас 1. Активи - призначенні для зберігання інформації про активи Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів: кошти бюджетів в НБУ та інших банках, кошти бюджетів в розміщених депозитах, кошти бюджетів в цінних паперах, надані бюджетні кредити та позички, інші активи.

Таблиця 2.10.

Структура плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджету

| <i>Клас</i> | <i>Кількість синтетичних рахунків</i> | <i>Кількість субрахунків 1-го рівня</i> |
|------------------------------------------------|---------------------------------------|-----------------------------------------|
| Розділ 1. Балансові рахунки | | |
| Клас 1. Активи | 7 | 25 |
| Клас 2. Зобов'язання | 4 | 17 |
| Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників коштів | 9 | 35 |
| Клас 4 . Розрахунки | 6 | 17 |
| Розділ 2 . Бюджетні рахунки | | |
| Клас 5. Результати виконання бюджету | 2 | 3 |
| Клас 6. Доходи бюджету | 4 | 6 |
| Клас 7. Видатки бюджету | 3 | 8 |
| Розділ 3. Меморандні і позабалансові рахунки | | |
| Клас 8. Управлінський облік | 8 | 40 |
| Клас 9. Позабалансовий облік | 9 | 36 |
| Усього | 52 | 187 |

- Клас 2. Зобов'язання – об'єднує рахунки за якими акумулюється інформація щодо зобов'язань, які виникають в процесі виконання

бюджетів і мають характер кредиторської заборгованості. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів обліку: цінні папери, випущені в обіг, кредити отримані, депозити отримані, інші зобов'язання.

- Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників коштів – складається з рахунків на яких відбивається інформація про джерела надходження та спрямування коштів Державного і місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об'єктів обліку: надходження коштів до загального та спеціального фондів Державного та місцевих бюджетів, надходжень коштів, що розподіляються між загальним і спеціальним фондами Державного і місцевих бюджетів, надходження коштів, залучених до Державного та місцевих бюджетів від розміщення цінних паперів, надходження коштів від залучення кредитів до Державного та місцевих бюджетів від НБУ та інших банків, операції з розміщення коштів Державного і місцевих бюджетів, операції з розподілу коштів між рівнями бюджетів тощо.
- Клас 4. Розрахунки – складаються з рахунків на яких відбиваються суми розрахунків між бюджетами та позиція ДКУ щодо іноземної валюти. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: взаємні розрахунки по виконанню Державного і місцевих бюджетів, розрахунки за цінними паперами Державного і місцевих бюджетів, інші розрахунки, позиція ДКУ щодо іноземної валюти Державного і місцевих бюджетів.
- Клас 5. Результати виконання бюджетів – забезпечує акумуляцію інформації про результати виконання Державного і місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку одноіменні об'єкти обліку, а саме: результати виконання Державного бюджету та результати виконання місцевих бюджетів.
- Клас 6. Доходи бюджету – формує дані про доходи Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках відбивається інформація щодо

таких об'єктів обліку: доходи державного і місцевих бюджетів, доходи, що підлягають розподілу між рівнями бюджетів, кошти, тимчасово віднесені до доходів Державного і місцевих бюджетів.

- Клас 7. Видатки бюджету – призначений для відбиття інформації по видатки Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: видатки загального фонду Державного бюджету, видатки спеціального фонду Державного бюджету, кредитування Державного бюджету за вирахуванням погашення, видатки загального фонду місцевого бюджету, видатки спеціального фонду місцевого бюджету, кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашення.
- Клас 8. Управлінський облік – призначений для відображення на меморандних (технічних) рахунках управлінського обліку інформації щодо асигнувань, коштів та розрахунків в отриманих і переданих, коштів державних цільових (позабюджетних) фондів, операцій з фінансування. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: асигнування Державного бюджету отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів, кошти місцевих бюджетів, отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів, кошти державного бюджету отримані і передані, кошти, передані іншим бюджетам, розрахунки, отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів, кошти державних цільових (позабюджетних) фондів отримані і передані, розрахунки з приводу фінансування
- Клас 9. Позабалансовий облік – складається з рахунків, на яких відбивається інформація про планові показники виконання кошторисів та інші позабалансові статті. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: тимчасові планові показники та інші планові показники, кошторисні призначення, бюджетні призначення, планові показники за доходами Державного і місцевих бюджетів, зобов'язання

розпорядників бюджетних коштів за коштами Державного і місцевих бюджетів, розрахункові документи, не оплачені в строк, нараховані доходи і витрати, обсяги затверджених та поточних щомісячних розписів фінансування загального та спеціального фондів за типом боргового зобов'язання за Державним та місцевим бюджетами.

Варто зауважити, що кожний з представлених об'єктів обліку є затребуваним в сучасних умовах господарювання суб'єктів сектору державного управління. Аналіз розроблених та затверджених НП(С)БОДС свідчить, що більшість з перерахованих об'єктів знайшли своє відображення в них; інша частина буде закріплена в майбутніх НП(С)БОДС, що підтверджується їх назвами (табл.2.5). Отже, в новому Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління мають знайти своє відображення всі перераховані об'єкти обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, як важливий елемент вказаної підсистеми обліку, має відповідати тим вимогам, які пред'являються власне і до підсистеми. Нагадаймо, що інтеграції України до світового співтовариства, вимагає виконання зобов'язань, що виникають у зв'язку з вступом до міжнародних організацій (СОТ, МВФ, МБРР), які є передумовою вступу до міжнародних організацій (ЄС, НАТО), викликані залученням позичкових коштів (МБРР, МВФ), а саме:

- вступ до СОТ: 16 травня 2008 року Україна стала 152-им членом Світової організації торгівлі. Законом України від 10.04.08 №252-VI “Про ратифікацію протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі” закріплено приєднання України до принципів міжнародної торгівлі з боку України. Регуляторні положення з реалізації легітимізованих угод СОТ потребують чіткої послідовної державної політики та стабільної системи державних фінансів;
- перспективи вступу до НАТО: 16 червня 2008 року оприлюднена спільна заява засідання комісії Україна-НАТО, якою підтверджено

подальшу участь України у програмі “Партнерство заради миру” (1994), продовження започаткованих реформ як передумови переходу до Плану дій з членства в НАТО (2008р), наміри приєднання України до Плану дій з членства в НАТО, закріплене листом – поданням організаційної заяви щодо можливості приєднання України до Плану дій з членства в НАТО, який підписали Президент України, Прем’єр Міністр України та Голова Верховної Ради (2008р.). План дій щодо членства в НАТО складається з 5 розділів: політичні та економічні питання; оборона (військові питання); питання ресурсів; питання безпеки; правові питання. Економічне підґрунтя ПДЧ НАТО передбачає забезпечення Україною продовження економічних реформ, виділення достатнього обсягу бюджетних коштів на виконання зобов’язань, що стоять перед альянсом, надання Україною інформації про стан економіки (головні маркоекономічні та бюджетні дані), а також відповідні результати розвитку економічної політики. Вирішення цих завдань потребує перегляд та оптимізації ефективності системи державних фінансів;

- перспективи приєднання України до ЄС: 21 лютого 2005 року підписаний “План дій Україна – ЄС” у відповідності до комунікації Європейської Комісії і Розширена Європа – сусідні країни: нова структура відносно із східними та південними сусідами, схвалено Радою Міністрів ЄС 16 червня 2003 року. Відповідно до положень “Плану дій Україна – ЄС” вітчизняною стороною має бути забезпечено: ефективність боротьби з корупцією через посилення прозорості та підзвітності органів державного управління, зокрема, шляхом реформування інституту державної служби на основі європейських стандартів, імплементація стратегії адаптації законодавства в пріоритетних сферах (ст. 51 “ Угоди про партнерство та співпрацю між Україною і Європейським Співтовариством та їх державами – членами ” ратифікована Законом Верховної Ради України

№237/94-ВР від 10.11.1994 року), у тому числі в бухгалтерському обліку, запровадження ефективних заходів щодо підвищення ефективності соціальної політики з метою зменшення кількості населення, що перебуває за межею бідності. Зазначені заходи ідентифікуються в межах системи управління державними фінансами.

- Членство у МБРР та МВФ: з червня 1992 року закріпила вступ до цих організацій Законом України “ Про вступ України до Міжнародного валютного фонду, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародної фінансової корпорації, Міжнародної асоціації розвитку та Багатостороннього членства по гарантіях інвестицій ”. Приєднання до цих міжнародних організацій вимагає продовження економічних реформ, у тому числі запровадження методологій формування звітності у державному секторі з урахуванням загальних міжнародних підходів в узагальненні економічної інформації : МСБОДС та КСДФ 2001.
- залучення позичкових коштів МБРР: 24 Вересня 2008 року Законом України “Про ратифікацію угоди про позику між Україною та міжнародним банком реконструкції та розвитку” затверджено Проект модернізації державних фінансів підписаний 25 вересня 2008 року, яким, серед інших завдань, визначено перебудову системи бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС (IPSAS) та КСДФ 2001 (GFSM 2001);

Узагальнення факторів та умов, що впливають на формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління представлено на рис.2.3.



Рис.2.3. Передумови застосування МСБОДС та КСДФ 2001 в бухгалтерському обліку сектору загального державного управління

Зазначимо, що представлені фактори мають загальний характер впливу на всі колишні республіки СРСР, які під дією цих факторів здійснюють перебудову своїх підсистем бюджетного обліку на основі інтеграції з МСБОДС та КСДФ 2001. Звернімося до їх досвіду [193]:

- Російська Федерація: рахунки бюджетного обліку та бюджетна класифікація, сформована на основі СДФ 2001, повністю інтегровані. План рахунків побудовано на основі методу нарахування.
- Республіка Білорусь: існування двох планів рахунків. Рахунки обліку виконання кошторису та обліку виконання бюджетів не враховують СДФ 2001. В обліку виконання бюджетів застосовуються модифікований касовий метод обліку. В обліку виконання кошторисів – модифікований метод нарахування.

- Республіка Молдова: наявність в межах державного сектору декількох планів рахунків, які побудовані без урахувань СДФ 2001 та методу нарахування.
- Киргизька республіка: плани рахунків для виконання бюджетів та кошторисів інтегровані до бюджетної класифікації СДФ 2001. Впродовж 2009-2013 років здійснюється поступовий перехід від касового методу до методу нарахування.
- Республіка Казахстан: плани рахунків з виконання бюджетів і кошторисів передбачають перехід в період 2010-2013 років від касового методу до методу нарахувань. Новий план рахунків бухгалтерського обліку державних установ прийнятий в 2010 році, впроваджується з 2013 року. При його розробці враховано позиції СДФ 2001.

Оскільки тільки Російська Федерація перейшла на План рахунків, побудований на основі КСДФ 2001, перейдемо до його детального розгляду. Необхідно вказати, що План рахунків бухгалтерського бюджетного обліку був запроваджений у 2005 році Наказом Міністерства фінансів РФ від 28.08.2004 №25Н “Про затвердження інструкції з бюджетного обліку”. Серед інших позицій Інструкція включала План рахунків бюджетного обліку, який налічував 5 класів:

Клас 1. Нефінансові активи

Клас 2. Фінансові активи.

Клас 3. Зобов’язання.

Клас 4. Фінансовий результат.

Клас 5. Санкціонування видатків бюджету.

План рахунків бюджетного обліку передбачав 26 розрядів. При формуванні рахунків план рахунків бюджетного обліку використовувалась наступна структура:

1-17 розряди – код класифікації доходів, відомчої, функціональної, класифікації видатків бюджетів, класифікації джерел фінансування дефіциту бюджетів.

18 розряд – код виду діяльності

19-21 розряди – код синтетичного рахунку ПРБО

22-23 розряди – код аналітичного рахунку ПРБО

(розряди 18-25 утворюють код рахунку бюджетного обліку)

25-26 розряди – код класифікації операцій сектору державного управління

Втім, досвід п'ятирічного застосування Плану рахунків бюджетного обліку призвів до необхідного перегляду застосованого підходу максимального узагальнення об'єктів обліку та кодифікації і, з 1.01.2011 року в практику бюджетного обліку запроваджено три модифікації планів рахунків на базі ПРБО:

- План рахунків бухгалтерського обліку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, органів управління державними позабюджетними фондами, органами управління державними академіями наук, державними (муніципальними) установами (затверджений наказом МФ РФ від 01.12.2010 року №157н) [194]. Він складається з 5 класів, а саме:

Клас 1. Нефінансові активи

Клас 2. Фінансові активи

Клас 3. Зобов'язання

Клас 4. Фінансові результати

Клас 5. Санкціонування видатків суб'єкту

- План рахунків бюджетного обліку (затверджений наказом МФ РФ від 06.12.2010 року №162н) [195]. Він містить 5 класів:

Клас 1. Нефінансові активи

Клас 2. Фінансові активи

Клас 3. Зобов'язання

Клас 4. Фінансові результати

Клас 5. Санкціонування видатків бюджету

- План рахунків бюджетних установ (затверджений наказом МФ РФ від 16.12.2010 року №174н) [196]. Він включає 5 класів, зокрема:

Клас 1. Нефінансові активи

Клас 2. Фінансові активи

Клас 3. Зобов'язання

Клас 4. Фінансові результати

Клас 5. Санкціонування видатків

Проведене порівняння структури цих планів рахунків свідчить про відмінність Класу 5, який відображає особливості участі всіх перерахованих суб'єктів сектору державного управління в бюджетному процесі.

До факторів впливу на побудову Плану рахунків Бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління традиційно відносяться форми звітності, які визначатимуть обсяг інформаційного запиту різних користувачів інформацією. Нагадаймо, що ще у ХІХ ст. відомий швейцарський вчений-обліковець І.Ф.Шер зазначав, що «...план рахунків, який складається на основі балансу, становить основу господарського управління...» [197,с.133]. Отже, План рахунків повинен забезпечувати: побудову форм фінансової звітності (перед усім балансу та звіту про фінансові результати); складання форм бюджетної звітності; достатню деталізацію для формування індивідуальних пакетів управлінської звітності розпорядників бюджетних коштів та встановленого пакету управлінської звітності органів Державного казначейства.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» баланс суб'єктів державного сектору являє собою звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал; загальна структур балансу представлена у табл..2.12.

Таблиця 2.12

Загальна структура балансу

| <i>№ розділу</i> | <i>АКТИВ</i> | <i>№ розділу</i> | <i>ПАСИВ</i> |
|------------------|--------------|------------------|--------------|
|------------------|--------------|------------------|--------------|

| | | | |
|-----|----------------------------|-----|-----------------------------------------|
| I | Нефінансові активи | I | Власний капітал та фінансовий результат |
| II | Фінансові активи | II | Зобов'язання |
| III | Витрати майбутніх періодів | III | Забезпечення |
| | | IV | Доходи майбутніх періодів |

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» звіт про фінансові результати - звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору. Він має таку загальну структуру (табл.2.13). За I та II розділами відображається інформація щодо доходів, витрат та профіциту/дефіциту за звітний період; за розділом III – фінансовий результат в розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету

Таблиця 2.13

Загальна структура звіту про фінансові результати

| <i>№ розділу</i> | <i>Назва розділу</i> |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I | Фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів; |
| II | Фінансовий результат виконання бюджету; |
| III | За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету. |

Зауважимо, що наведені форми звітності суб'єктів сектору загального державного управління розроблені на основі МСБОДС та КСДФУ 2001.

Узагальнюючі вищенаведені вимоги, План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління має:

- охоплювати весь спектр об'єктів бюджетного обліку;
- відповідати КСДФ 2001 та МСБОДС;
- відбивати операції за методом нарахування;
- відображати операції за принципом подвійного запису;
- забезпечувати складання бухгалтерської звітності суб'єктів;

Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління потребує також і технічного визначення внутрішньої його структури; для його забезпечення звернімося до існуючих класифікацій Планів рахунків (табл..2.14) [184, с.39].

Таблиця 2.14

Класифікація планів рахунків бухгалтерського обліку

| <i>Ознака</i> | <i>Види планів рахунків</i> |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Характер визначення фінансового результату | План рахунків формального монізму План рахунків формального дуалізму План рахунків формального плуралізму |
| Субординація та кодування рахунків | Лінійний, десятковий ієрархічний, фасетний, матричний |
| Принцип загального розміщення синтетичних рахунків | В порядку ліквідності активів та часу погашення зобов'язань Залежно від кругообігу капіталу. |
| Розмежування рахунків за цілями різних видів бухгалтерської звітності | Однокруговий план рахунків Двокруговий план рахунків. |

Так, перша класифікаційна ознака виділяє три види рахунків: перший був характерним для початку ХХст і ґрунтувались на теорії кругообігу капіталу; другий – панував з другої третини ХХст. і базувався на принципах фінансової звітності; третій є характерним для сучасних розвинутих облікових систем, які спрямовані на забезпечення комерційної таємниці та подальший розвиток положень фінансового та управлінського обліку [199, С.80-88].

За другою ознакою лінійний план рахунків являє собою просту порядкову номенклатуру рахунків (використовувався в бюджетній сфері з 1924 по 1938 р.р.), десятковий ієрархічний передбачає розподіл усіх рахунків на 10 груп, далі 10 підгруп тощо, фасетний план рахунків є найбільш інформативний, оскільки ієрархія рахунків має шифри за певними означаами, що надає можливість утворювати групування за будь-якою вибіркою ознак,

матричний передбачає розподіл усієї сукупності рахунків на 10-12 класів, групи всередині класів (рівні або кратні кількості гру) тощо [200].

Відповідно до третьої ознаки, плани рахунків, як правило, будуються у порядку зростання або спадання ліквідності активів та часу погашення зобов'язань, кругообігу капіталу [201].

І нарешті за четвертою ознакою плани рахунків в залежності від способу отримання інформації для різних видів звітності поділяються на одно кругові та двокругові.

Зважаючи на сучасні підходи та тенденції у формуванні планів рахунків, досвід ЄС (США вирізняються відсутністю єдиних галузевих планів рахунків) пропонується обрати внутрішню технічну будову Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління за ознаками формального плюралізму, фасетної моделі, в порядку зменшення нарощування ліквідності активів та зобов'язань, з двокруговою системою рахунків.

З урахуванням вищенаведених аргументів, пропонується така проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (табл.2.15)

Таблиця 2.15

Проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

| <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 |

Важливим позитивним моментом є тісний зв'язок композиційної побудови розробленого автором Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління передбачає тісний зв'язок з формами фінансової звітності суб'єктів вказаного сектору. Через відсутність значної кількості НП(С)БОДС, які висвітлюватимуть положення обліку певного складу об'єктів є недоцільним пропозиції щодо синтетичних рахунків бухгалтерського обліку. Втім, необхідно зазначити, що кодування аналітичних рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління слід проводити на основі нової бюджетної класифікації, але з урахування існуючих обмежень в контексті участі Державної казначейської служби України в Системі електронних платежів Національного банку України (обмеження полягає у чіткій встановленій кількості знаків коду - 14 позицій) [72; 112; 202]

Іншим важливим аргументом на користь запропонованої автором структури Плану рахунків виступає урахування при її розробці прогресивного досвіду країн ЄС, відповідно до якого для стандартного плану рахунків характерним є виділення 4-ьох блоків рахунків [201]:

- балансові рахунки - рахунки, за допомогою яких складається баланс (5 класів рахунків);
- рахунки «витрати – випуск – результати» - призначені для визначення результату в цілому за суб'єктом (2-3 рахунки);
- рахунки управлінського обліку – рахунки аналітичної допоміжної бухгалтерії для визначення результатів роботи за центрами відповідальності (2-3 рахунки);

- рахунки зв'язку між фінансовою та управлінською бухгалтерією – ці однойменні рахунки, як правило, входять до складу попередньої групи рахунків;

І нарешті, представлена проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління враховує фактичний об'єктний склад бюджетного обліку та НП(С)БОДС, дозволяє забезпечувати реалізацію методу нарахування та принципу подвійного запису, враховує, через урахування положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» позиції МСБОДС та КСДФ 2001.

2.3. Бухгалтерська звітність суб'єктів сектору загального державного управління

В цілому бухгалтерська звітність суб'єктів сектору загального державного управління має достатньо розвинутий склад і може бути класифікована за різними ознаками. Звернення до літературних джерел, вказує на дослідження авторами в більшості випадків усієї звітності бюджетних установ (табл.2.16). Опрацювання представлених класифікацій з урахуванням сучасних підходів до формування та подання бухгалтерської звітності надало змогу запропонувати такий варіант класифікації бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального державного управління:

Таблиця 2.16

Позиції авторів щодо класифікації звітності та бухгалтерської звітності бюджетних установ та органів ДКСУ

| <i>Автор та літературне джерело</i> | <i>Суб'єкт бухгалтерського обліку / Об'єкт розгляду</i> | <i>Класифікаційні ознаки</i> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ [Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ: Навч. посібник. – 2-ге вид., доп. – перероб. – К.: КНЕУ, 2005. – 548с., С.11] | Бюджетні установи / Звітність бюджетних установ | Роль в управлінні народним господарством Термін подання Призначення Місце використання Період, що охоплює Обсяг показників Зміст даних і застосування в галузях |

| | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах [5, с.255] | Бюджетні установи / Звітність бюджетних установ | Термін подання Обсяг інформації Об'єкт звітності та джерела даних Місце подання |
| Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [126, с.780] | Бюджетні установи / Звітність бюджетних установ | Склад Обсяг Місце подання Рівень Охоплення Об'єкти звітності та джерела даних |
| Фаріон І.Д., Свірко С.В. [Фаріон І.Д., Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 529с., с268] | Бюджетні установи / Бухгалтерська звітність бюджетних установ | Інформаційних обсяг Мета складання Функції, що виконує установа Метод та джерело фінансування Періодичність складання |
| Єфіменко Т.І., Левицька С.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В. Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку [Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4т./ Редкол.: М.Я.Азаров (голова) та інш. – К.: НДФІ, 2007. – Т.3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / Т.І.Єфіменко, С.О.Левицька, Л.Г.Ловінська, С.В.Свірко. – 2007. 0 552с., С.290] | Бюджетні установи / Бухгалтерська звітність бюджетних установ | Інформаційних обсяг Мета складання Функції, що виконує установа Метод та джерело фінансування Періодичність складання |
| Свірко С.В. Облік виконання бюджету [111, с.164] | Органи Державного казначейства / Бухгалтерська звітність | Інформаційних обсяг Мета складання Рівень бюджету Рівень в ієрархічній структурі органів Державного казначейства Періодичність складання |

- ◆ інформаційний обсяг;
- ◆ мета складання;
- ◆ сфери, що охоплює;
- ◆ джерело фінансового забезпечення або фінансової відповідності;
- ◆ періодичність складання;
- ◆ склад об'єктів, що відображає;
- ◆ мета складання;
 - функціональним призначенням;

За інформаційним обсягом бухгалтерська звітність суб'єктів сектору загального державного управління поділяється на *часткову* - звітність що відображає відповідні напрямки бухгалтерського обліку (звіт про рух необоротних активів, звіт про рух матеріалів і продуктів харчування тощо) та *загальну* – ту, що характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс).

За ознакою сфери охоплення установи бухгалтерська звітність буває *проста*, тобто така що характеризує один напрямок діяльності суб'єкту чи діяльність одного суб'єкта (при централізації обліку) та *комплексна*, яка в свою чергу містить зведену інформацію по всім сферам діяльності чи всім суб'єктам.

За джерелом фінансового забезпечення або фінансової відповідності виділяють: звітність, що складають суб'єкти, які фінансово забезпечуються за рахунок коштів державного бюджету (бюджету установи); звітність, яку складають суб'єкти, що обслуговують операції Державного бюджету (органи Державного казначейства); звітність, що складається суб'єктами, які отримують кошти на свою діяльність з місцевих бюджетів (бюджетні установи); звітність, яку складають суб'єкти, що обслуговують операції місцевих бюджетів (органи Державного казначейства). У відповідності до зазначеного класифікаційного групування здійснюється шифрування звітних форм бюджетних установ. Так, першим двом підгрупам звітності належить шифр Д, що означає “звітність по державному бюджету”, другій підгрупі - М – “звітність по місцевому бюджету”.

В залежності від періоду, який охоплює звітність, вона поділяється на річну і внутрішньорічну (оперативна, місячна, квартальна). Зауважимо, що звітним роком для всіх бюджетних установ вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 05.01.2011 № 2 кожна з видів звітності містить набір стандартних форм (Додаток Д).

За складом об'єктів, що відображає варто виокремлювати бухгалтерську звітність за загальним фондом, бухгалтерську звітність за спеціальним фондом та загальну бухгалтерську звітність, що відображає інформацію за сукупністю цих фондів. Такий розподіл дає реальну уяву про обсяги інформації за вказаними об'єктами та вартісними характеристиками операцій за ними.

По відношенню до мети складання звітність поділяється на зовнішню та внутрішню. Зовнішня звітність призначення для зовнішніх споживачів інформації і носить виключно регламентований характер. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального управління та інструкції про порядок їх заповнення відповідно до ст.58 Бюджетного кодексу України та ст.6 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» розробляються і затверджуються Державним казначейством України за погодженням Міністерства фінансів України. Внутрішня звітність, відповідно до ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», використовується для внутрішніх потреб суб'єктів і має вільну форму.

В межах зовнішньої бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального державного управління пропонується виокремлювати ознаку «функціонального призначення», відповідно до якої виділяється податкова [203], фінансова та бюджетна звітність суб'єктів сектору загального державного управління (Додаток Д). Введення цієї класифікаційної ознаки відображає фактичне виокремлення у зовнішній бухгалтерській звітності суб'єктів сектору загального державного управління двох складових, що закріплено ст.58 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої «... звітність про виконання Державного та місцевих бюджетів України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність.» [133]. Відповідно до положень Бюджетного кодексу фінансова звітність бюджетних установ складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (вводяться в дію з

01.01.2013) та за формами, що затверджуються Міністерством фінансів України; порядок заповнення форм фінансової звітності бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України за погодженням з Міністерством фінансів України; бюджетна звітність відображає стан виконання кошторисів, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації; форми бюджетної звітності бюджетних установ і органів Державного казначейства України та порядок їх заповнення встановлюються Державним казначейством України за погодженням з Міністерством фінансів України.

Запропонована класифікація враховує всі можливі принципи змістовні та організаційні особливості процесу складання та подання бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального державного управління.

Важливим напрямом модернізації бухгалтерського обліку виступає завдання з удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів через оновлення методології її складення, складу форм звітності та їх удосконалення; розроблення, затвердження та впровадження національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі [6].

Як зазначено в Бюджетному кодексі України та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стандартизації підлягає фінансова звітність вказаних суб'єктів і перші кроки в цьому напрямку вже здійснено. Так, на сьогоднішній день затверджено Наказами Міністерства фінансів України та прийнято до застосування з 01.01.2013 р. такі НП(С)БОДС [115, 116]:

- 101 «Подання фінансової звітності»
- 102 «Консолідована фінансова звітність»
- 103 «Фінансова звітність за сегментами»

Надамо характеристику цим стандартам, відмітимо основні методологічні зрушення, що відбудуться у складанні фінансової звітності суб'єктів сектору загального державного управління та надамо оцінку

виконання намічених у Стратегії модернізації та інших урядових документах завдань із модернізації фінансової звітності суб'єктів державного сектору..

Зауважимо, що для роз'яснення нових положень вказаних НП(С)БОДС, останні вводять нову термінологію (Додаток Е). Так, НП(С)БОДС 101 вперше визначає поняття фінансової звітності вказаних суб'єктів, а саме «...фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору ...» [115]. За мету складання фінансової звітності визнано надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету. Мета фінансової звітності формується під впливом запитів широкого кола користувачів інформації щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності; дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору; цільового використання бюджетних коштів; оцінки якості управління; оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання; придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємств; рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей. Коло об'єктів фінансової звітності суб'єктів державного сектору представлено на рис. 2.4.

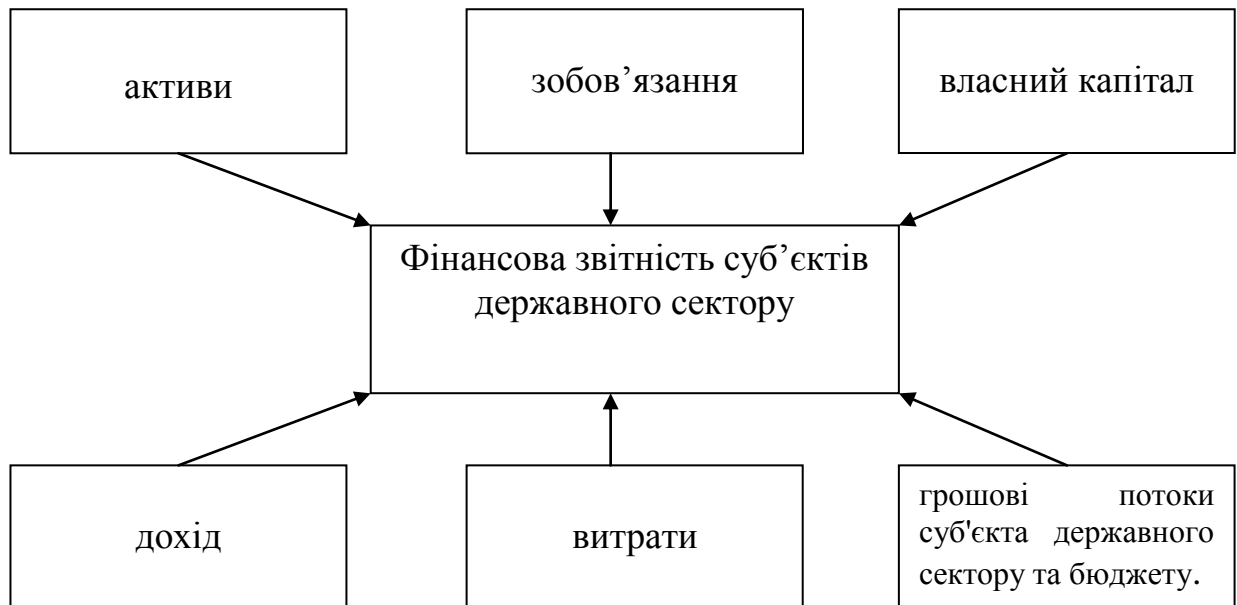


Рис.2.4. Об'єкти фінансової звітності суб'єктів державного сектору

НП(С)БОДС 101 вперше визначив положення облікової політики вказаних суб'єктів. Її основні положення полягають у наступному:

- * облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- * облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, яким встановлюються методи оцінки, обліку, види сегментів, їх пріоритетність, процедури до застосування та щодо яких існують альтернативні варіанти їх здійснення, а також порядок організації бухгалтерського обліку;
- * суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- * якщо НП(С)БОДС передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них;

Вимоги до фінансової звітності полягають у наступному: остання має бути складена з дотриманням принципів бухгалтерського обліку: автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів та витрат, повного висвітлення, послідовності застосування облікової політики, обачності превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника, та забезпечувати інформації, що в ній подається: дохідливість, однозначне тлумачення, доречність, порівнянність, достовірність. Критеріями включення статті до фінансової звітності виступають такі умови: якщо існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

Склад фінансової звітності суб'єктів державного сектору обмежується балансом, звітом про фінансові результати, звітом про власний капітал, звітом про рух грошових коштів та примітками до вказаних звітів.

Баланс або звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року). Згорання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

Баланс складається з активів суб'єкту, до яких віднесено не фінансові активи, фінансові активи, витрати майбутніх періодів, та пасивів, які

включають власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів.

НП(С)БОДС 101 зазначає, що [115]:

- * актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням. Втім, витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати;
- * зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення;
- * власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни;

Важливим питанням, визначеним НП(С)БОДС 101 виступає оцінки та розкриття статей балансу, які здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства, при цьому оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу передбачено здійснювати в примітках до фінансової звітності згідно з відповідними НП(С)БОДС.

Звіт про фінансові результати призначений для відображення операцій зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектору та бюджету (у тому числі частка інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування) за звітний період. Згідно з положеннями НП(С)БОДС 101 Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів:

I. Фінансовий результат діяльності розпорядників бюджетних коштів та апаратів державних цільових фондів;

II. Фінансовий результат виконання бюджету;

III. За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету.

НП(С)БОДС 101 зазначає, що [115]:

- * дохід відображається у звіті про фінансові результати у разі надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу, та за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
- * за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у звіті про фінансові результати у разі вибуття активу або збільшення зобов'язання, що приводить до зменшення власного капіталу.
- * якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.
- * витрати відображаються у звіті про фінансові результати, у разі якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.
- * згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Розкриття статей звіту про фінансові результати здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства, при цьому додаткові статті слід подавати в звіті про фінансовий стан, коли цього вимагає будь-яке національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі. Окремо у звіті про фінансовий результат розкривається інформація про надзвичайні доходи і надзвичайні витрати.

Відповідно до НП(С)БОДС, звіт про рух грошових коштів відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

НП(С)БОДС 101 зазначає, що [115]:

- * якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності;
- * суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто;
- * негрошові операції не включаються до звіту про рух грошових коштів;

Розкриття статей звіту про рух грошових коштів здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Звіт про власний капітал розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу. Згідно з НП(С)БОДС 101, у звіті про власний капітал [115]:

- * наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.
- * розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.
- * окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних

засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

- * відображається профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

Розкриття статей звіту про власний капітал здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Примітки до фінансової звітності являють собою сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. У примітках до фінансової звітності відображається інформація, що: не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними НП(С)БОДС; містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Інформація до розкриття наводиться безпосередньо у фінансовій звітності або у примітках до неї. НП(С)БОДС 101 надає детальну характеристику порядку розкриття інформації у фінансовій звітності. Так:

- для забезпечення зрозумілості інформації фінансова звітність має містити інформацію про: суб'єкт державного сектору; дату звітності та звітний період; дані про валюту звітності та одиницю її виміру; відповідну дані за звітний період і аналогічний період попереднього року; облікову політику суб'єкта державного сектору та її зміни; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових

звітів; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС;

- для ідентифікації суб'єктів в бюджетному та господарському середовищі фінансова звітність повинна містити такі інформацію: найменування, організаційно-правову форму та місцезнаходження суб'єкта державного сектору; короткий опис основної діяльності суб'єкта державного сектору; код відомчої класифікації бюджету, назву органу управління, у віданні якого перебуває суб'єкт державного сектору; середню кількість працівників суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду; дату затвердження звітності та назву суб'єкта державного сектору, що її затвердив;

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює; якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

У фінансовій звітності повинні бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то суб'єкт державного сектору повинен розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 суб'єкт державного сектору розкриває обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку окремих активів і зобов'язань.

Оцінка та порівняння НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» з існуючими підходами та положеннями вітчизняної облікової практики бюджетних установ та органів Державної казначейської служби призвели до таких висновків: методологія та методика складання фінансової звітності суб'єктів сектору загального державного управління набуває значних змін. Передусім, йдеться про нові форми фінансової звітності, які будуть введені з

01.01.2013, склад та порядок формування статей яких принципово відрізняється від діючого порядку [204] (табл.2.17).

Розгляд методологічних підходів до формування показників та методичних положень складання фінансової звітності, викладених у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» в контексті намічених і описаних раніше орієнтирів вказує на такі основні результати:

Таблиця 2.17

Порівняльна таблиця діючих та намічених до впровадження форм фінансової звітності суб'єктів сектору загального державного управління

| <i>Форми фінансової звітності, що затверджені Наказ Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 05.01.2011 № 2</i> | <i>Форми фінансової звітності, які вводяться до застосування НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» з 01.01.2013р.</i> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Баланс (форма № 1) | Баланс (форма 1-дс) |
| Звіт про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м) | Звіт про фінансові результати (форма 2-дс) |
| Звіт про рух грошових коштів | Звіт про рух грошових коштів (форма 3-дс) |
| Звіт про рух необоротних активів (форма № 5) | Звіт про власний капітал (форма 4-дс) |
| Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма № 6) | |
| Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей (форма № 15) | |
| Примітки до фінансової звітності | Примітки до фінансової звітності |

- закріплення методу нарахування через порядок визнання активів та зобов'язань, доходів та витрат, виокремлення в складі статей Балансу та Звіту про фінансові результати статті «Амортизація»;

- проведене подальше наближення до КСДФ 2001 через представлені у Звіті про фінансовий результат угруповання доходів та витрат;
- гармонізацію вітчизняної облікової теорії та практики до світових аналогів, а саме до МСБОДС, через реалізацію методу нарахування та КСЛФ 2001, а також закріплення для державного сектору аналогічного до МСБОДС складу фінансової звітності;

Отже, можливо стверджувати, що основні завдання щодо модернізації методології та методики фінансової звітності в секторі загального державного управління виконано.

Спираючись на цей висновок, автор надасть загальну характеристику іншим з раніше визначеним до розгляду НП(С)БОДС, які є абсолютно новими для вітчизняної облікової методики та практики.

Варто зазначити, що 102 "Консолідована фінансова звітність" являє собою порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності, яка являє собою фінансову звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи. Для розуміння термінів «економічна група», «контролюючий суб'єкт державного сектору» та «контрольований суб'єкт державного сектору» пропонується рис.2.5 [116].

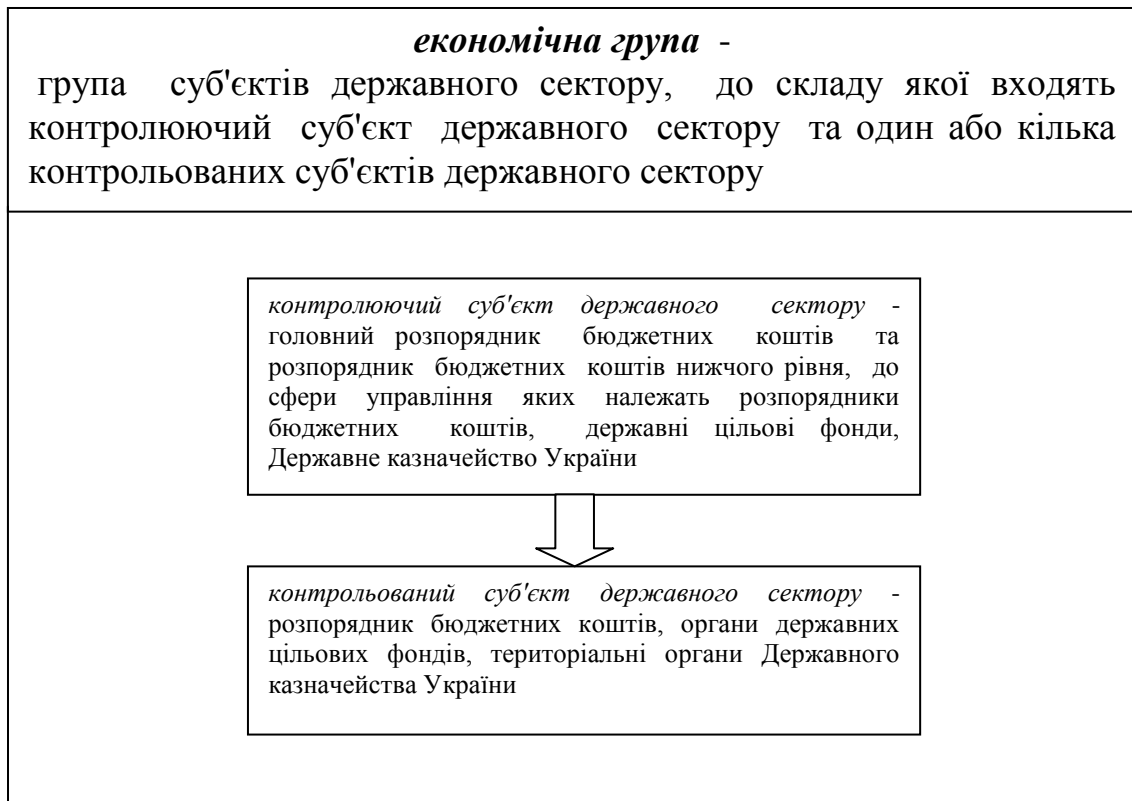


Рис.2.5. Склад економічної групи відповідно до НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»

Відповідно до НП(С)БОДС 102 консолідовану фінансову звітність складає та подає контролюючий суб'єкт державного сектору, за виключенням випадків якщо він є контрольованим суб'єктом державного сектору іншої економічної групи; або за наявності відповідного рішення власника, прийнятого в установленому порядку. Контролюючий суб'єкт державного сектору, який подає консолідовану фінансову звітність, консолідує показники фінансової звітності всіх контрольованих суб'єктів, крім тих, стосовно яких наявна одна з таких умов: контроль над контрольованим суб'єктом державного сектору є тимчасовим; або контрольований суб'єкт державного сектору провадить діяльність в умовах довгострокових обмежень, які не дають змоги контролюючому суб'єкту державного сектору отримувати вигоди або потенціал корисності від його діяльності. У такому разі відповідні активи і операції відображаються відповідно до інших

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору. При цьому при складанні консолідованої фінансової звітності:

- підлягають виключенню: сальдо та операції між суб'єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи; нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати;
- наводяться усі статті (рядки) форм фінансової звітності, можуть не наводитись статті (рядки) форм фінансової звітності, за якими у суб'єктів державного сектору економічної групи відсутні показники.
- для консолідації обирається один і той самий звітний період і та сама дата балансу для фінансова звітність контролюючого суб'єкта та контрольованих суб'єктів;
- використовується єдина облікова політика для подібних операцій та інших подій за схожих обставин; у разі не можливості застосування єдиної облікової політики, про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності;
- курсові різниці, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору, розташованих за межами України, у валюту України, визначаються згідно з відповідними НП(С)БОДС;
- консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал;

Важливою позицією НП(С)БОДС 102 виступає порядок розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності, відповідно до якого у примітках до консолідованої фінансової звітності має бути наведена така інформація:

- * перелік контрольованих суб'єктів державного сектору, що належать до сфери управління, із зазначенням: найменування, країни та місця реєстрації і місцезнаходження; короткого опису основної діяльності; найменування контролюючих суб'єктів державного сектору іншої економічної групи, від яких отримувались активи для покриття витрат з реалізації їх цілей, обсяги цих активів і не використані (або не повернені) залишки на кінець звітного періоду;
- * причини, з яких показники фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору не включено до консолідованої фінансової звітності;
- * про статті, до яких застосовувалася різна облікова політика;

НП(С)БОДС103 "Фінансова звітність за сегментами" викладає порядок складання фінансової звітності за сегментами, які поділені на географічні сегменти та сегменти діяльності (рис.2.6) [116].



Рис.2.6. Характеристика понять «звітний сегмент», «географічний сегмент» та «сегмент діяльності» та зв'язку між ними

Згідно з НП(С)БОДС103 визнання звітних сегментів відбувається у такому порядку:

- кожен відокремлюваний вид або група видів діяльності визначається як окремий сегмент діяльності;
- сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору;
- сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента.
- у бухгалтерському обліку дані формуються за сегментами діяльності та географічними сегментами;

НП(С)БОДС103 вказує, що основою для виділення географічного сегмента може бути діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, при цьому суб'єкт самостійно обирає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації. Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених сегментів діяльності і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент (подібними сегменти які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення фінансового результату та відповідають більшості критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента), при цьому при об'єднанні: сегментів діяльності аналізуються особливості діяльності суб'єкта державного сектору; географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

Сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв: дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менше ніж 10% сукупного доходу; витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10% сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно); балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно) [116]. У разі невідповідності зазначеним критеріям необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів. Сегмент, який не відповідає зазначеним критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для суб'єкта державного сектору в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.

Сегмент, який було визначено звітним у попередньому році, але який у поточному році не відповідає критеріям звітного сегмента, має визначатися звітним сегментом, якщо суб'єкт державного сектору протягом дванадцяти місяців очікує досягнення цим сегментом показників, які відповідають критеріям, наведеним у попередньому абзаці. Якщо у звітному році суб'єкт державного сектору визначає нові звітні сегменти, які виникають унаслідок зміни (розширення) діяльності суб'єкта державного сектору, то за цими звітними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.

Звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (діяльності або географічні) розкривається більш деталізовано [116]. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура суб'єкта державного сектору. Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним - географічний. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору визначалася за регіонами, в яких суб'єкт державного сектору функціонує, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним - сегмент діяльності. За умов реорганізації суб'єкта державного сектору, припинення певного виду діяльності тощо суб'єкт державного сектору може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент. Види сегментів та їх пріоритетність визначаються обліковою політикою суб'єкта державного сектору.

Важливою позицією НП(С)БОДС 103 виступає визначення доходів і витрат, активів та зобов'язань звітних сегментів [116]. Так, доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта державного сектору, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або

географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента, за вирахуванням податків і зборів. Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю суб'єкта державного сектору. Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю суб'єкта державного сектору. Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей. Доходи і витрати, пов'язані з продажем необоротних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітнього сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітнього сегмента. До складу доходів звітних сегментів не включаються доходи від надзвичайних подій, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Витратами звітнього сегмента визнається частина витрат суб'єкта державного сектору, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента. До складу витрат звітних сегментів не включаються: витрати, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом. Зазначені витрати та інші витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітнього сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу).

Активами звітнього сегмента визнаються активи сегмента діяльності або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Зобов'язаннями звітнього сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента суб'єкта державного сектору, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента. Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітнього сегмента суб'єкта державного сектору, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності. До складу активів звітнього сегмента не включаються [116]:

- * фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітнього сегмента;
- * дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітнього сегмента;
- * інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Необоротні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами суб'єкта державного сектору, включаються до того звітнього сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами. Дебіторська заборгованість та інші активи, що приводять до виникнення у суб'єкта державного сектору доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітнього сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітнього сегмента. Зобов'язання, що виникли у суб'єкта державного сектору і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти. До складу зобов'язань звітнього сегмента не включаються [116]:

- * забезпечення, якщо вони стосуються діяльності суб'єкта державного сектору в цілому;

- * довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;
- * інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами суб'єкта державного сектору.

Розкриття інформації про звітні сегменти відбувається у примітках до фінансової звітності, а саме у формі 5-дс «Інформація про сегменти», яка складається з таких частин:

I. Показники пріоритетних звітних сегментів (основні показники: доходи звітних сегментів, витрати звітних сегментів, фінансовий результат сегмента, фінансовий результат суб'єкта державного сектору від звичайної діяльності, активи звітних сегментів, зобов'язання звітних сегментів, капітальні інвестиції);

II. Показники за допоміжними звітними сегментами (основні показники: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, балансова вартість активів звітних сегментів, капітальні інвестиції);

Варто зазначити, що наведені позиції НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» та 103 «Фінансова звітність за сегментами» свідчать про максимальне наближення останніх до МСБОДС 6 «Консолідована фінансова звітність» та 18 «Звітність за сегментами» з одночасним урахування вітчизняної специфіки бюджетних відносин, як то залученні при визначенні контролюючого та контрольованих суб'єктів понять «головного розпорядника бюджетних коштів» та «розпорядника бюджетних коштів». Таке логічне наслідування методологічних позицій бухгалтерського обліку за МСБОДС та вітчизняної характеристики суб'єктів сектору загального державного управління, органічне поєднання цих положень свідчать на користь перспектив дієвості вказаних НП(С)БОДС.

За всіх позитивних змістовних позиціях НП(С)БОДС, слід звернути увагу на формальне недотримання вимог п.10 в частині «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 закріплено «..Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі ..» [6]. На підставі визначеного завдання і раніше обґрунтованих пропозицій щодо заміни поняття «державний сектор» на «сектор загального державного управління», автор пропонує змінити в назвах НП(С)БОДС скорочення:

- НП(С)БОДС на НП(С) БОСЗДУ (для положень (стандартів) 121 – 129 та інших, що торкаються питань бухгалтерського обліку);
- НП(С)БОДС на НП(С) ФЗОСЗДУ (для положень 101 – 103 та інших, що торкаються питань фінансової звітності);

Нагадаймо, що відповідно до графіку Міністерства фінансів України, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2007 N 504 плануються до розробки такі стандарти фінансової звітності:

- «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності» (рік розробки - 2010);
- «Фінансова звітність про частки у спільних підприємства» (рік розробки - 2011);
- «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (рік розробки - 2011);

Як свідчить перелік прийнятих НП(С)БОДС, перший з стандартів розробляється з запізненням. Однак, враховуючі специфіку діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, існуючий розподіл зовнішньої бухгалтерської звітності вказаних суб'єктів на фінансову та бюджетну, його значення важно переоцінити. Саме вказаний НП(С)БОДС «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності» призначений встановлювати порядок трансформації значного обсягу даних бюджетної звітності у показники фінансової звітності, їх зв'язок та співставлення. Отже,

розробка НП(С)БОДС «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності» є вкрай важливою та необхідною.

Для формування проектних позицій НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності» пропонується розглянути його прототип – МСБОДС «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» [205]. Причиною видання вказаного МСБОДС стала необхідність закріплення рекомендації щодо звітування урядів та інших суб'єктів державного сектору перед громадськістю про виконання фінансових планів діяльності своєї діяльності – бюджетів. МСБОДС 24 визначає, яку інформацію слід розкривати підзвітним громадськості суб'єктам господарювання, щодо дотримання вимог та виконання показників затверджених бюджетів, незважаючи на те, на якій основі складені та представлені бюджети та фінансові звіти (одній чи різних). Стандарт застосовується до суб'єктів господарювання державного сектора, які оприлюднюють свої затверджені бюджети, згідно з чинним законодавством або з іншими нормативними вимогами, встановленими для суб'єкта або прийнятими ним добровільно до виконання з метою підвищення прозорості фінансової звітності. При цьому він вимагає від таких суб'єктів господарювання розкриття у своїх фінансових або інших звітах певної інформації про передбачені бюджетом та фактичні суми, а також оприлюднення їх затверджених бюджетів. МСБОДС 24 не встановлює вимог щодо оформлення або представлення затверджених бюджетів, які оприлюднюються, але вимагає, щоб фінансові звіти суб'єктів господарювання державного сектора, які оприлюднюють свої затвердженні бюджети, містили

- порівняння фактичних сум з сумами у первісному та остаточному бюджеті (порівняння має робитися за таким обліковим принципом, який прийнятий для бюджету, навіть якщо він відрізняється від принципу, за яким складено фінансові звіти);

- пояснення істотних різниць між передбаченими бюджетом та фактичними сумами, якщо таке пояснення не міститься в інших публічних документах, оприлюднених у зв'язку з фінансовими звітами;
- узгодження фактичних сум на бюджетній основі з сумами, відображеними у фінансових звітах, якщо звіти та бюджет складені за різними принципами;
- пояснення причин різниць між первісним та остаточним бюджетом (різниці внаслідок перерозподілу коштів в рамках бюджету, зміни політики, стихійного лиха, інших непередбачуваних подій);

Стандарт дозволяє включати до основних фінансових звітів додаткову графу порівняння щодо показників передбачених бюджетом та фактичних сумм у разі, якщо фінансові звіти та бюджет складаються за аналогічним принципом, а також необов'язково наводити порівняльну інформацію по відношенню до попереднього періоду.

МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» застосовує світову бюджету термінологію (Додаток Ж), дослідження якої в порівнянні з вітчизняними аналогами свідчить про їх фактичну автентичність. Виключенням є поняття «кошторис» (англ. «estimate»), якому відповідає загальний термін «бюджет». Стандарт окремо надає роз'яснення щодо понять «затверджений бюджет», «первісний бюджет», «остаточний бюджет» на предмет короткої характеристики їх формування. МСБОДС 24 порядку порівняння передбачених бюджетом та фактичних сум в контексті таких позицій: представлення та розкриття інформації, рівень її зведення, зміни первісного бюджету, застосування аналогічного принципу, багаторічні бюджети, а також механізму узгодження фактичних сум за аналогічними принципами та фактичних сум у фінансових звітах.

Опрацювання основних положень МСБОДС «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» з урахуванням вітчизняної практики бюджетного планування, закріплених Бюджетним кодексом України, Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів від 28 лютого 2002 р. N 228, а також позицій НП(С)БОДС надали можливість сформулювати проект НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності» [205; 206; 207] (Додаток 3).

Представлений проект положення (стандарту) регламентує 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. Запровадження проекту НП(С)ФЗСЗДУ «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів» у облікову практику суб'єктів сектору загального державного управління забезпечить здійснення контролю та відкритість інформації щодо виконання бюджетів(кошторисів), що сприятиме забезпеченню ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, а отже і підвищенню управління бюджетними коштами.

Висновки до розділу 2

1. Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі відзначається спрямуванням на міжнародну стандартизацію вказаної облікової системи на основі МСБОДС. Дослідження первинного методологічного інструментарію свідчить про те, що МСБОДС не містить принципів бухгалтерського обліку у традиційному для вітчизняної облікової системи розумінні. МСБОДС 1 «Подання фінансової звітності» пропонує встановлені ним вимогам та якісні характеристики, до яких відповідно

віднесено: достовірне подання та відповідність МСБОДС, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання та порівняльна інформація, а також зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність.

2. 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. До них увійшли принципи: 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 прийнятих НС(П)БОДС вказує на реальну їх дієвість, яка раніше за певними позиціями мала суто декларативний характер: йдеться перед усім про принцип нарахування відповідності доходів та витрат.

3. Застосування в бухгалтерському обліку суб'єктів сектору загального державного управління принципу нарахування та відповідності доходів та витрат передбачає поступовий перехід в діючій практиці бюджетного обліку від касового методу до методу нарахування, який є основоположним в МСБОДС. Автором обґрунтовано, що 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), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату. Так, за умов застосування касового методу доходи ототожнюються з грошами, що надійшли до суб'єкту, витрати – витраченими грошовими коштами, а тому

фінансовий результат прирівнюється до зміни суми грошових коштів у наслідок їх руху. За методом нарахування фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами. В роботі доведено, що застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів; в той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

4. Дослідження вказаних методів та їх порівняльний аналіз виявив 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 приводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; можливість роздільного обліку 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); можливість обліку некасових операцій, таких як взаємозаліки, створення й погашення кредиторської заборгованості. До недоліків останнього з методів варто віднести: складність процесу бухгалтерського обліку; можливість виникнення ускладнень з визначенням терміну визнання доходів, витрат, діапазону активів та зобов'язань, переліку довгострокових фінансових ресурсів за умов відсутності чіткої регламентації. Зважаючи на визначені недоліки методу нарахування, 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 перед усім визнання доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

5. Сформовані НП(С)БОДС та ті, що знаходяться на стадії формування передбачають чітку ідентифікацію моменту та умов визнання всіх об'єктів обліку. Аналіз позицій НП(С)БОДС свідчить, що всі вони містять окремі положення щодо визнання доходів та витрат, втім, порядок обліку доходів - їх визнання та класифікація, оцінка, розкриття інформації у фінансовій звітності – узагальнено в окремому НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зважаючи на ключову роль категорії «доходи» в господарському житті суб'єктів сектору загального державного управління, значні відмінності в облікових підходах щодо доходів суб'єктів сектору загального державного управління та суб'єктах підприємницької діяльності, такий підхід є виправданим і єдино вірним. На його тлі вбачається помилковим уникнення розгляду окремим НП(С)БОДС інших рівнозначних за вагомістю категорій «видатки» та «витрати».

6. Витрати та видатки, що здійснюються в процесі виконання кошторисів та бюджетів являють собою не тільки важливі економічні категорії, а й виступають одним з найвагомішими об'єктами бухгалтерського обліку. Існуючі визначення цих понять щодо бюджетного процесу закріплені Бюджетним кодексом України. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» закріплює визначення витрат суб'єктів державного сектору, уникаючи розгляду поняття видатки суб'єктів державного сектору. На підставі наведеного визначення «видатків бюджету», а також з урахуванням підходів СДФ 2001 пропонується сформувані визначення «видатків суб'єктів сектору загального державного управління» як дійсних видатки, унаслідок проведення яких відбувається зменшення чистої вартості активів суб'єктів сектору загального державного управління, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідними бюджетами і кошторисами.

7. 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 вказаними статтями, суб'єкти сектору загального державного управління мають бути забезпечені чіткою економічною класифікацією видатків за кожною із наведених статей витрат. 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 через її наближення до економічної класифікації Статистики державних фінансів 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.

8. Враховуючі концептуальні підходи БК СДФ 2001 та деталізацію ЕКВБ України, закріплені підходи до формування фінансової звітності у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», беручі 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. Запровадження розробленого Проекту НП(С)БОСЗДУ «Витрати» забезпечить підвищення оперативності обробки інформації у процесі складання форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», високий рівень аналітичності обліку витрат та видатків, а також закріпить дію принципу нарахування на рівні витрат суб'єктів сектору загального державного управління.

9. Поняття «плану рахунків бухгалтерського обліку» не закріплено законодавчо, а тому існує декілька підходів до його характеристики. Дослідження останніх, а також особливостей діяльності суб'єктів сектору загального державного і їх бухгалтерського обліку дозволило запропонувати таке визначення «Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі

загального державного управління»: систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку однойменних суб'єктів, 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 секторі загального державного управління; засобом інформаційного забезпечення управління державними фінансами як на мікро-, так і на макро-рівні».

10. Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління посідає чільне місце в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. 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 всіх наведених позицій, а також досвіду побудови таких планів рахунків країнами ЄС та Росією автором розроблено та обґрунтовано проектну структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, яка передбачає наявність таких класів: Нефінансові активи, Фінансові активи, Витрати, Капітал та фінансовий результат, Зобов'язання, Забезпечення, Доходи, Рахунки управлінського обліку, Позабалансові рахунки.

11. Бухгалтерська звітність суб'єктів сектору загального державного управління має достатньо розвинутий склад і може бути класифікована за різними ознаками. На основі аналізу різних підходів до класифікації звітності бюджетних установ, в цілому, та поодиноких класифікацій бухгалтерської звітності бюджетних установ та органів Державного казначейської служби зокрема, а також на основі аналізу діючого бюджетного законодавства в роботі запропонована класифікація бухгалтерської звітності суб'єктів

сектору державного управління за такими ознаками: 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). Запропонована класифікація враховує всі можливі принципові змістовні та організаційні особливості процесу складання та подання бухгалтерської звітності суб'єктів сектору загального державного управління.

12. Важливим напрямом модернізації бухгалтерського обліку виступає завдання з 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. 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 з діючими вітчизняними підходами до формування фінансової звітності суб'єктів сектору державного управління, вказує на закріплені в них значні методологічні зрушення, їх відповідність МСБОДС, а отже побудову їх за методом нарахування, а також подальше наближення до КСДФ 2001.

13. За всіх позитивних змістовних позиціях НП(С)БОДС, слід звернути увагу на формальне недотримання вимог п.10 в частині «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 закріплено «..Розроблення національних положень (стандартів) фінансової звітності у державному секторі ..». На підставі визначеного завдання і раніше обґрунтованих пропозицій щодо заміни поняття «державний сектор» на «сектор загального державного управління», автор пропонує змінити в назвах НП(С)БОДС скорочення: НП(С)БОДС на НП(С) БОСЗДУ (для положень (стандартів) 121

– 129 та інших, що торкаються питань бухгалтерського обліку); НП(С)БОДС на НП(С)ФЗОСЗДУ (для положень 101 – 103 та інших, що торкаються питань фінансової звітності).

14. Враховуючі специфіку діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, існуючий розподіл зовнішнього 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 фінансових 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 фінансових звітності». Реалізація представленого 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.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора:
[174; 175; 178]

Розділ 3. Організація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в контексті стратегії його модернізації

3.1. Підсумки та шляхи подальшої удосконалення організації праці облікових працівників суб'єктів СЗДУ

Організація бухгалтерського обліку являє собою специфічний вид діяльності з управління бухгалтерським обліком [208, с.6]. Питання організації бухгалтерського обліку в цілому, та в бюджетній сфері зокрема, розглядалось досить обмежено. Переважна кількість публікацій відноситься до сфери підприємницької діяльності, втім, вихідні положення організації бухгалтерського обліку є в цілому загальними.

В таблиці 3.1 наведені точки зору провідних авторів та авторських колективів з приводу визначення та складових організації бухгалтерського обліку. Аналіз представлених характеристик організації бухгалтерського обліку свідчить на користь позиції Свірко С.В., яка аргументовано та послідовно довела вірність та точність, з огляду на специфіку власне об'єкту організації – системи бухгалтерського обліку, авторського визначення в своїй докторській дисертації на тему «Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія та організація». При цьому, провідні вчені України наголошують на перспективності розвитку саме трьох останніх складових організації бухгалтерського обліку [2, с.331; 209, с.109].

Зауважимо, що Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України відноситься до документу правової регламентації розвитку вказаної складової національної облікової системи [211, с.22]. Таким чином, цей нормативний документ одночасно відноситься до сфери організації розвитку бухгалтерського обліку, а також організації забезпечення бухгалтерського обліку. Розгляд Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті складових організації бухгалтерського обліку свідчить, що перші два блоки торкаються

методологічних та методичних позицій, а останній – організації системи бухгалтерського обліку в СЗДУ (рис.3.1).

Таблиця 3.1

Визначення поняття та складових організації бухгалтерського обліку

| Джерело | Визначення |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сопко В.В., Загородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [212, С.24, 34] | Організація бухгалтерського обліку має бути такою, щоб забезпечувати мінімальний шлях збирання і обробки інформації, при цьому складовими організації виступає організація: облікового процесу, праці облікових працівників, забезпечення обліку |
| Бутинець Ф.Ф., Войнарович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку [213, с. 72, 81] | Організацію бухгалтерського обліку визначають як: сукупність способів створення та впорядкування системи бухгалтерського обліку для забезпечення її функціонування з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання; систему умов та елементів побудови облікового процесу для отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємств та здійснення контролю за раціональним використанням майна власника; науково-обґрунтовану сукупність умов та елементів облікового процесу для отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємств та здійснення контролю за раціональним використанням майна власника. Складові організації бухгалтерського обліку: організація роботи суб'єктів бухгалтерського обліку, організація процесу бухгалтерського обліку |
| Кудря-Висоцька О.П. Організація обліку [214, с.12, 16] | Раціональна організація бухгалтерського обліку є системою практичного здійснення прийомів та способів відображення господарських операцій, які забезпечують дійовий контроль і всебічний аналіз за мінімальної затрати праці і коштів. Об'єктами організації бухгалтерського обліку виступають: обліковий процес, праця виконавці, забезпечення, перспективний розвиток |
| Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку [215, С.6, 12] | Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації. Об'єктами організації бухгалтерського обліку виступають: обліковий процес, його організаційне, технічне та інформаційне забезпечення, праця виконавців. |
| Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [208, с.6] | Організація бухгалтерського обліку - це сукупність засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку. Складовими організації бухгалтерського обліку виступають: організація технології облікового процесу, організація роботи облікових працівників, організація забезпечення бухгалтерського обліку, організація |



Рис.3.1. Напрями створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи

Ідентифікація вказаних позицій в межах складових організації бухгалтерського обліку дозволяє здійснити такий розподіл:

- організація праці облікових працівників (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);
- організація забезпечення бухгалтерського обліку (1) уніфікація 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 (1) організація навчання та підвищення кваліфікації фахівців Міністерства фінансів, органів Державного казначейства, працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та держаних цільових фондів);

Порядок наведених позицій визначається значимістю напрямів організації бухгалтерського обліку, а тому пропонується розпочати аналіз стану виконання намічених завдань та шляхів їх виконання у представленій послідовності.

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. Вивчення бюджетного законодавства свідчить про повне виконання вказаного завдання. Так, в статті 112 Бюджетного кодексу України вказано, що до повноважень Державного казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за [133]:

- 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.

Розшифровуючи наведені позиції, зазначимо, що контроль бюджетних повноважень Державного казначейства при зарахуванні надходжень, прийняття зобов'язань та проведення платежів реалізується наступним чином [217]:

- в процесі виконання дохідної частини бюджетів органи ДКУ здійснюють контрольні дії стадії зарахування, повернення помилково та надмірно зарахованих платежів, розмежування надходжень між рівнями бюджетів та фондами, при наданні дотації вирівнювання місцевим бюджетам та перерахуванні міжбюджетних трансфертів, а також при перерахуванні коштів одержувачам. Контрольні повноваження органів Державного казначейства в процесі обслуговування бюджетів за доходами визначені Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за доходами та іншими надходженнями, затвердженим наказом Державного казначейства України від 19.12.2000 р. №131, та Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженим наказом Державного казначейства України від 04.11.2002 р. №205. Порядок повернення платниками помилково або надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) регламентується наказом Державного казначейства України від 10.12.2002 р. за №226, а взаємодія органів Державної податкової служби України, фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та/або надмірно сплачених податків, зборів – спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 03.02.2005 р. №58/78/22, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18.02.2005 р. за №247/10527;
- в процесі обслуговування розпорядників бюджетних коштів органи ДКУ здійснюють реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про

виконання бюджету. При реєстрації бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) (ст. 48 Бюджетного кодексу України). Контрольні повноваження органів ДКУ за ним напрямом визначені Наказом ДКУ від 09.08.2004 р. №136 затверджено Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України;

- також в процесі обслуговування розпорядників бюджетних коштів органи ДКУ здійснюють контроль за відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням (ст. 49 Бюджетного кодексу України). Контрольні повноваження органів Державного казначейства України щодо перевірки та виконання платіжних доручень визначені Наказами ДКУ від 25.05.2004 № 89 Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету та від 04.11.2002 № 205 Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів;

Дослідження нормативних документів уряду вказує, що друге завдання за напрямом організації праці облікових працівників фактично є виконаним: так, в 2011 році було затверджено два нормативні документи, за якими цей напрям створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи має бути реалізованим. 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 [218; 219]. Розглянемо зазначені нормативні документи.

Постанову Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011р. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи встановлює завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, повноваження її керівника - головного бухгалтера та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня.

Відповідно до вказаного нормативного документу бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, - департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Обов'язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником бюджетної установи, якому (або його заступникові) безпосередньо підпорядковується бухгалтерська служба [220].

Бухгалтерська служба у своїй діяльності має керуватись Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу. До завдань бухгалтерської служби віднесено наступні позиції (рис.3.2).

Бухгалтерська служба бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, повинна здійснювати методичне керівництво та контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності у таких установах. Обв'язки бухгалтерської служби представлені у Додатку II.

Постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. № 59 закріплено певні права бухгалтерської служби бюджетних установ, а саме: представляти бюджетну установу в установленому порядку з питань, що відносяться до компетенції бухгалтерської служби, в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності; встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби структурними підрозділами бюджетної установи первинних документів для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням; одержувати від структурних підрозділів бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані, необхідні відомості, довідки та інші матеріали, а також пояснення до них; вносити керівникові бюджетної установи пропозиції щодо удосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку, складення звітності, здійснення поточного контролю, провадження фінансово-господарської діяльності.

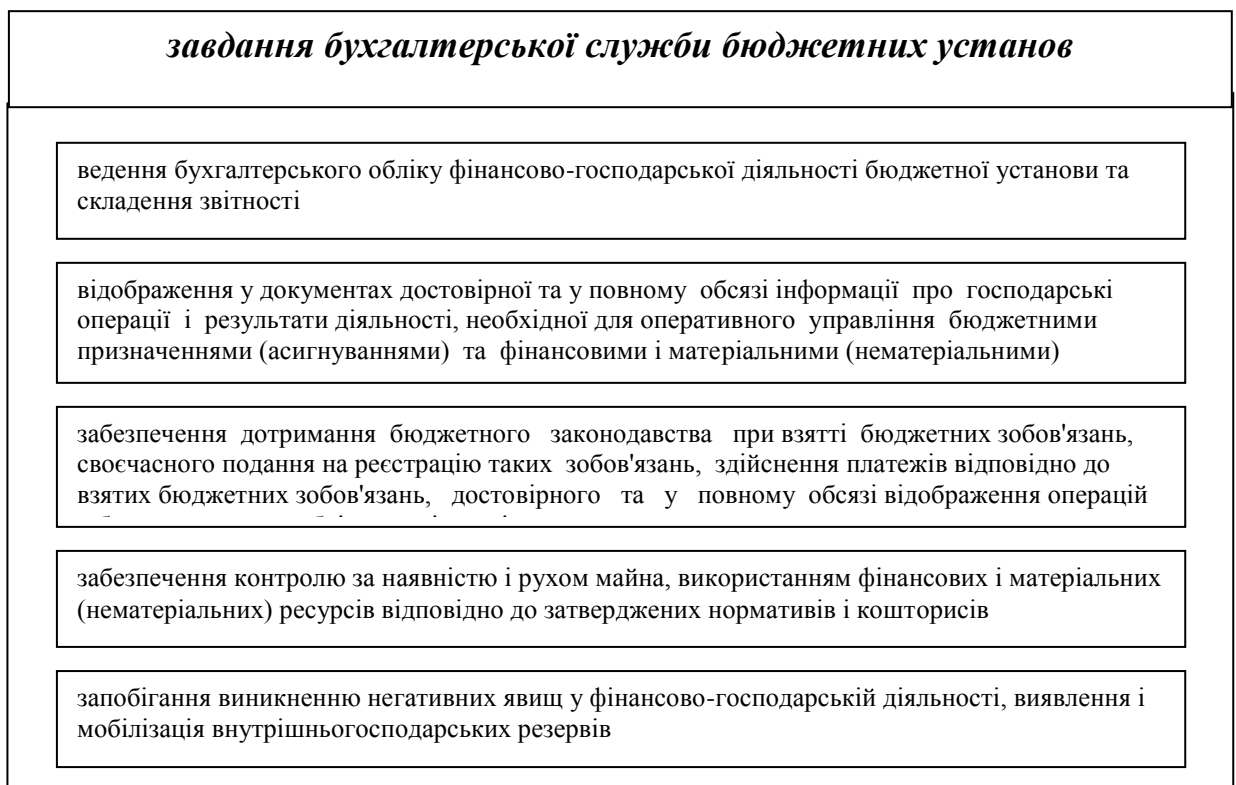


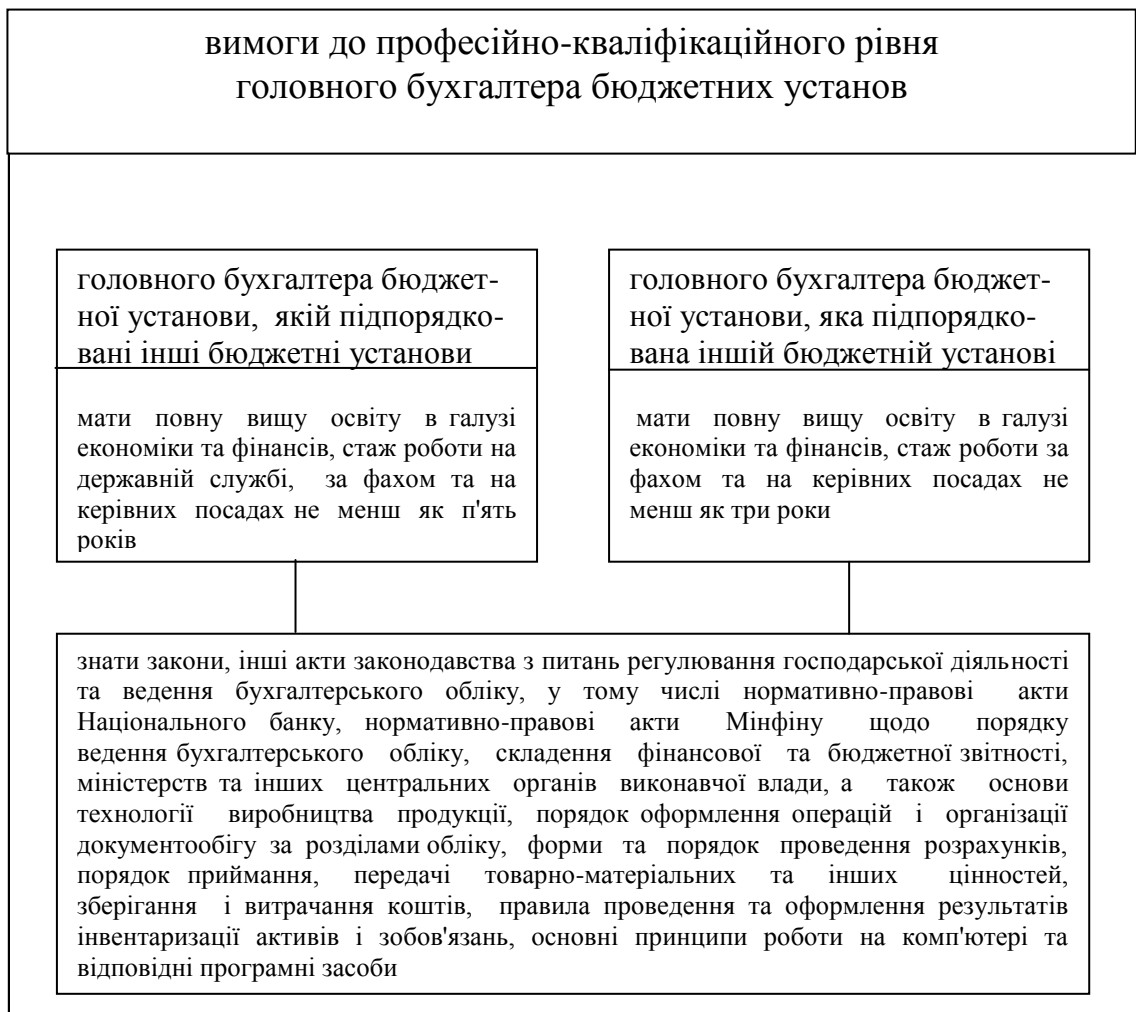
Рис. 3.2. Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ.

Керівником бухгалтерської служби виступає головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові. Він призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня керівником бюджетної установи за погодженням з: Державною казначейською службою у разі, коли бюджетна установа є головним розпорядником коштів державного бюджету; органом Державної казначейської служби за місцем обслуговування бюджетної установи у разі, коли така установа є головним розпорядником коштів місцевого бюджету; органом Державної казначейської служби за місцем обслуговування бюджетної установи після погодження з керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником нижчого рівня коштів державного або місцевого бюджету. Погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера керівником бюджетної установи здійснюється в порядку, встановленому Мінфіном. Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду головного бухгалтера орган Державної казначейської служби надсилає протягом 10 робочих днів з дня отримання відповідного подання керівника бюджетної установи. В разі порушення порядку призначення на посаду головного бухгалтера, звітність та документи, підписані особою, що обіймає вказану посаду без дотримання встановлених вимог, органами Державної казначейської служби не приймаються.

Головний бухгалтер (особа, що претендує на посаду головного бухгалтера) повинен відповідати вимогам до професійно-кваліфікаційного рівня (рис.3.3).

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, за результатами якої оформляється відповідний акт. Копія такого акта

надсилається бюджетній установі, якій підпорядковується бюджетна установа. Прийняття (передача) справ головним бухгалтером може здійснюватися за участю представника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа. Головний бухгалтер бюджетних установ наділений вагомими функціональними обов'язками, правами та повноваженнями (Додаток К). Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові.



**Рис.3.3. Вимоги до професійно-кваліфікаційного рівня
головного бухгалтера бюджетних установ**

У разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, головний бухгалтер повинен інформувати у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного розпорядження повторно

надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові органу Державної казначейської служби за місцем обслуговування бюджетної установи відповідне повідомлення. Керівник органу Державної казначейської служби розглядає в триденний строк отримане повідомлення та здійснює у разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства заходи відповідно до законодавства, про що інформує у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера. Якщо факт порушення не встановлено, керівник зазначеного органу інформує про це у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера.

Головний бухгалтер або особа, яка його заміщує, не може отримувати безпосередньо за чеками та іншими документами готівкові кошти і товарно-матеріальні цінності, а також виконувати обов'язки керівника бюджетної установи на період його тимчасової відсутності. За тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустки, тимчасової втрати працездатності тощо) виконання його обов'язків покладається на заступника головного бухгалтера, а у разі відсутності заступника головного бухгалтера відповідно до наказу керівника бюджетної установи - на іншого працівника бухгалтерської служби.

Організація та координація діяльності головного бухгалтера, контроль за виконанням ним своїх повноважень здійснюються Державною казначейською службою шляхом встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складення звітності в державному секторі, погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера, проведення оцінки його діяльності. У разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень головний бухгалтер несе відповідальність згідно із законами. Зауважимо, що ця Постанова набирає чинності з 1 березня 2011 р., крім положень щодо

застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набирають чинності з 1 січня 2013 року.

Наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011р Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи, по суті, продовжує представлені позиції щодо головного бухгалтера вказаних суб'єктів господарювання; цей наказ вступає в силу з 1 січня 2013 року. Вказаним нормативним актом визначаються організаційні засади погодження Державною казначейською службою України призначення на посаду та звільнення з посади керівника бухгалтерської служби бюджетної установи - головного бухгалтера. Зупинимось на його основних позиціях.

Питання призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера порушується перед органами Державної казначейської службою України керівником бюджетної установи за наявності вакансії або підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Для погодження кандидатури на посаду головного бухгалтера керівником бюджетної установи надсилається подання про погодження призначення на посаду (далі - подання про призначення) головного бухгалтера протягом місяця з дня утворення вакансії до:

- Державної казначейської служби України у разі, коли бюджетна установа є головним розпорядником коштів державного бюджету;
- органу Державної казначейської служби України за місцем обслуговування бюджетної установи у разі, коли така установа є головним розпорядником коштів місцевого бюджету;
- органу Державної казначейської служби України за місцем обслуговування бюджетної установи після погодження керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником нижчого рівня коштів державного або місцевого бюджету.

Після здійснення керівником бюджетної установи подання про призначення головного бухгалтера, перевірки представлених документів та прийняття їх до розгляду органом Державної казначейської служби України встановлюється дата проведення співбесіди і відкривається Картка погодження. Про дату, час та місце проведення співбесіди інформується особа, яка претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи. Співбесіду проводять керівники структурних підрозділів органу Державної казначейської служби України, на яких покладено обов'язки з координації діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контролю за виконання ними своїх повноважень, кадровою службою і заступником керівника органу Державної казначейської служби України. Результати проведеної співбесіди зазначаються у Картці погодження. Під час співбесіди перевіряється відповідність кандидата професійно-кваліфікаційним вимогам, встановленим Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (Додаток Л). За результатами співбесіди та на підставі інформації, зазначеної у Картці погодження, органом Державної казначейської служби України готується Висновок про погодження (відмову у погодженні) призначення (звільнення).

Як зазначалось раніше, для погодження звільнення з посади головного бухгалтера керівником бюджетної установи надсилається до відповідного органу Державної казначейської служби України подання щодо погодження звільнення з посади головного бухгалтера на наступний день після виникнення підстав для звільнення з посади, визначених законодавством. Якщо головний бухгалтер заперечує проти звільнення з підстав, зазначених у п.2 частини першої ст.40 Кодексу законів про працю України, а саме: виявленої невідповідності працівника займаній посаді або виконуваній роботі внаслідок недостатньої кваліфікації або стану здоров'я, які перешкоджають продовженню даної роботи, а так само в разі відмови у наданні допуску до державної таємниці або скасування допуску до державної таємниці, якщо виконання покладених на нього обов'язків

вимагає доступу до державної таємниці [221], орган Державної казначейської служби України здійснює такі дії (Додаток Л)

За результатами здійснених вищезазначених заходів органом Державної казначейської служби України надається погодження або відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера, що оформляється Висновком. Відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера надається за причин, наведених у Додатку Л.

Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду головного бухгалтера надсилається органом Державної казначейської служби України із супровідним листом керівнику бюджетної установи протягом десяти робочих днів з дня отримання відповідного подання. Висновок про погодження (відмову в погодженні) звільнення з посади головного бухгалтера надсилається органом Державної казначейської служби України із супровідним листом керівнику бюджетної установи з урахуванням дати звільнення, зазначеної у поданні про звільнення. Копія наказу (іншого розпорядчого документа) про призначення на посаду або звільнення з посади головного бухгалтера надсилається бюджетною установою відповідному органу Державної казначейської служби України протягом п'яти робочих днів після його видання. Подання про призначення, подання про звільнення та документи, які додаються до них, Картка погодження, копія Висновку, засвідчена в установленому порядку, із копією супровідного листа залишаються у справі відповідного органу Державної казначейської служби України.

Вивчення представлених нормативних документів вказує на загальний підхід до головних бухгалтерів всіх бюджетних установ. Такий підхід вбачається не коректним з огляду на різні функціональні характеристики бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів [222]. Йдеться про головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів, різні права та повноваження яких закріплені Бюджетним кодексом України, Наказами ДКУ від 25.05.2004 № 89 Про затвердження Порядку

обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, від 04.11.2002 № 205 Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, а також Розпорядженням Кабінету міністрів України від 6.04.2011 № 292-р. «Питання оптимізації кількості бюджетних програм». Перераховані законодавчі акти та нормативні документи вказують на особливо відповідальну роль головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів, яка потребує державного підкріплення та мотивації [223 с.108].

Щодо визначення функцій, які має виконувати головний бухгалтер головних розпорядників бюджетних коштів, означену проблему пропонується дослідити в контексті світового досвіду організаційної побудови бухгалтерських служб великих суб'єктів господарювання, який провідними обліковцями світу викладається в межах поняття «контролерство». Даний термін практично невідомий вітчизняним фахівцям-обліковцями і з погляду на його кореневу частину має підлегло-опосередковане відношення власне до бухгалтерського обліку. Помилковість такого розуміння терміну «контролерство» доводять в своїй статті член Президії АНАУ, Президент АЕН України д.е.н. Чумаченко М.Г. та д.е.н., професор Свірко С.В. [224, с.358]. Професор бухгалтерського обліку університету міста Дірнборн (США), практикуючий бухгалтер Патрік Грін у своїй праці «Контролерство: інший рівень професійної підготовки з бухгалтерського обліку», зазначає, що «контролерство – один з найбільш важливіших професійних шляхів, освоєння якого є необхідним для студентів-обліковців, які вступають в світ бізнесу» [225].

За визначенням професора Гріна контролер (в перекладі українською «головний бухгалтер-аналітик») опрацьовує та аналізує поточну достовірну фінансову інформацію у наслідок чого компанія отримує можливість якісно удосконалювати певні позиції своєї діяльності; бухгалтерський облік при цьому відіграє роль «дзеркала заднього виду», яке висвітлює інформацію

минулого часу. Контролеру відводиться роль «прожектора бізнесу», який дивиться у майбутнє; його основним завданням виступає формування бізнес-досяжної мети компанії. Надаючи характеристику складових контролерства, професор Грін вирізняє п'ять основних елементів, на яких слід зосередити свою увагу контролеру: процес виробництва, який включає набір засобів управління результативними складовими витрат, собівартістю продукції, потоком валових доходів; стандарти заводської собівартості та завдання щодо них; методи аналізу доходів як в розрізі комплексних, так і окремих статей; процес складання кошторису в цілому та планування за об'єктами, такими як витрати та доходи; процес своєчасної передачі достовірної інформації адміністрації компанії для прийняття відповідних управлінських рішень.

Вказані елементи у своїй сукупності формують комплексне розуміння господарської ситуації компанії, базуючись на інтеграції передових засобах управління в цілому, та, зокрема, фінансового обліку. Втім, успішний контролер не тільки має опрацювати усі вказаних компонентів, але й демонструвати високий рівень організації, вміння здійснювати керівництво певним напрямом діяльності, глибинне розуміння виробничих процесів та процесів фінансового управління, готовність до продуктивної співпраці в апараті управління. Невід'ємною та обов'язковою складовою професійних (саме професійних) якостей контролера виступає його бездоганна чесність, яка проявляється у його принциповій позиції щодо недостовірної, викривленої або спотвореної фінансової інформації. Розглядаючи вимоги до професійного росту контролерів, автор вказує на необхідність постійного удосконалення професійних знань, керівних та комунікаційних навичок.

На завершення, підкреслюючи особливу роль контролерів в процесі управління професор Грін зазначає, що саме контролери здійснюють підготовку прийняття управлінських рішень, шляхом розробки альтернативних варіантів, підкріплюючи їх аналізом та рекомендаціями щодо оптимального курсу дій, а також забезпечують вчасне їх виконання,

базуючись виключно на реальних фактах та інформаційних даних, а не на популістиці та політиці.

Таке трактування функцій контролера нашоєхує на думку про дублювання останнім функцій фінансового директора. Втім, щодо цього існує чітка, давно визначена позиція Інституту контролерів (СІА), утвореного в США ще в 1931 році (перейменований у 1962 році у Фінансовий виконавчий інститут(FEI)) (рис.3.4).

Викладені вище позиції викликають потребу у додатковому роз'ясненні, оскільки вони не дають необхідної повної уяви про «контролерство». Справжнє розуміння всіх особливостей та елементів цього виду професійної діяльності забезпечить вивчення відомої праці американських авторів з багаторічним досвідом практичної роботи як в сфері обліку, так і освіти Дженіс Роел-Андерсон та Стивена Брага «Функції контролера: робота головного бухгалтера-аналітика», які зазначають, що комплексна реалізація цих функцій забезпечує реальну та дієву участь головного бухгалтера в процесі управління великим за обсягами діяльності суб'єктами господарювання, у тому числі досягнення значного підвищення дієвості контролю [227, р.1-3].

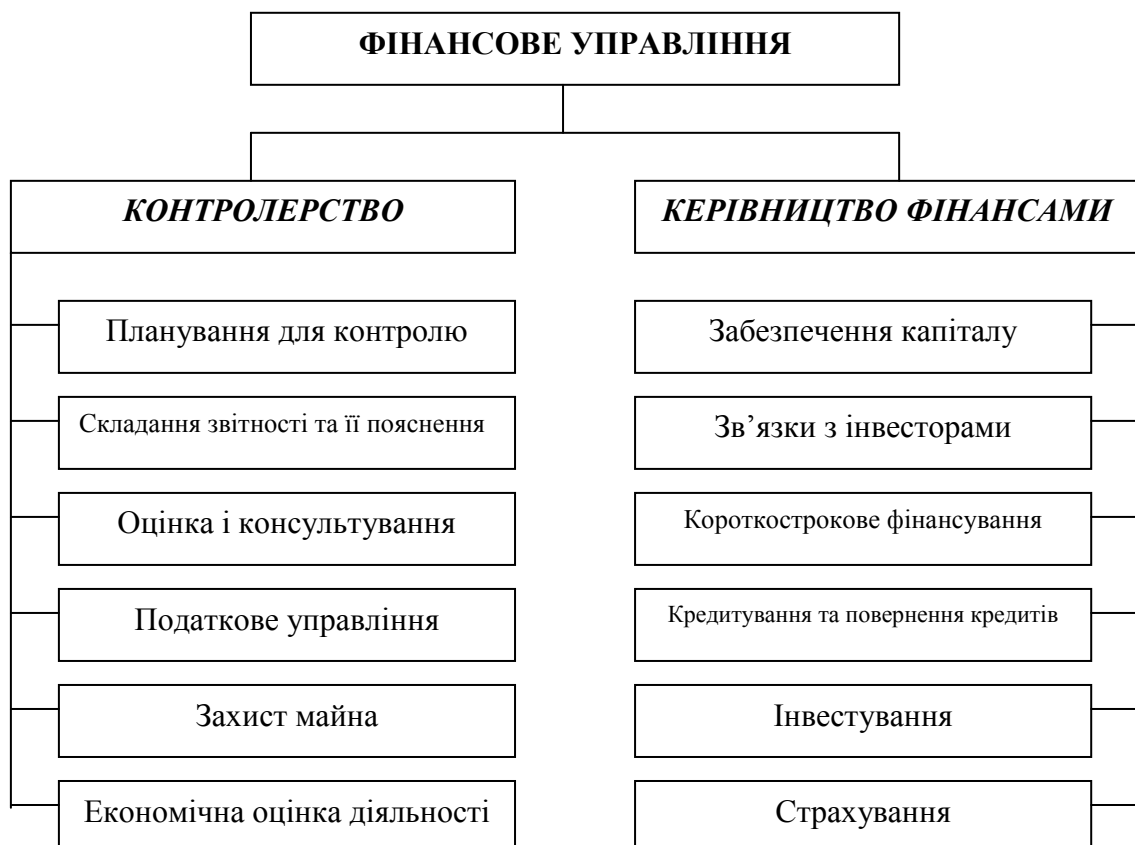


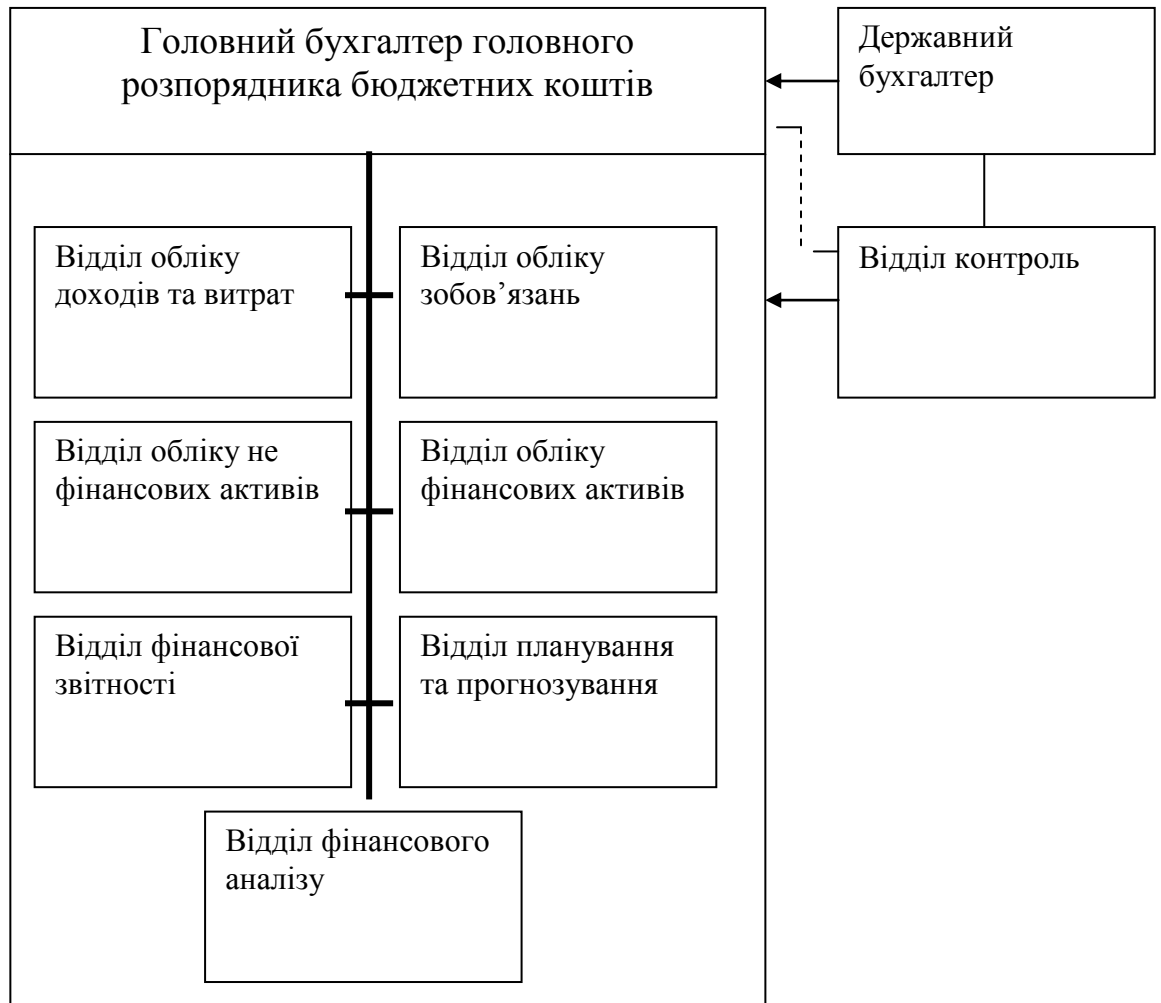
Рис.3.4. Функції контролерства та керівництва фінансами у складі фінансового управління [226]

На думку вказаних вчених, до основних функцій головного бухгалтера-аналітика входить: планування, організації, керівництва, оцінки, фінансового аналізу, аналізу процесів господарювання [227, р.3]. Посадова інструкція контролера включає постановку завдань з аудиту, складання бюджету, обліку витрат, фінансового аналізу, фінансової звітності, обліку активів, облікової політики та процедур, аналізу процесів, діловодства бухгалтерії, обробки транзакцій, податкових операції [227, р.4-6]. Вказані автори наводять також кваліфікаційні вимоги до контролера: уміння аналізувати інформацію, комунікаційні навички, розуміння діяльності суб'єкта господарювання та галузевих особливостей, майстерність управління, здатність забезпечувати надання економічно ефективної та своєчасної бухгалтерської послуги, знання загальноприйнятних принципів бухгалтерського обліку [227, р.7].

На основі представлених позицій, аналізу кваліфікаційні характеристики, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, в роботі сформовано та представлено перелік функцій та завдань головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів, реалізація якого забезпечить підвищення вимог до вказаних посадових осіб, відповідальності та статусу вказаної категорії державних службовці, сприятиме їх активного наскрізного залучення до фінансово-господарської діяльності як головного розпорядника бюджетних коштів безпосередньо, так і розпорядників бюджетних коштів, що відносяться до сфери його контролю (Додаток М) [228]. З метою уточнення 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» (Додаток Н).

За умов уточнення статусу головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів логічною є постановка питання про перегляд завдань та функцій бухгалтерської служби головних розпорядників бюджетних коштів. Зауважимо, що закордонна практика організації праці облікових працівників передбачає первісну ідентифікацію функцій і завдань головного бухгалтера, на основі якої формується склад його заступників, які координують роботу за різними напрямками в межах функцій та завдань головного бухгалтера [227, р. 8]. З огляду на представлений у Додатку М матеріал, пропонується такі структурні підрозділи, що виконують описані функції та завдання (рис.3.5).

На представленій схемі зображено додатковий структурний підрозділ контролю, який в адміністративному плані підпорядковується головному бухгалтеру, а в методичному та організаційному – 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, що передбачає також її організацій та методичну узгодженість роботи з іншими відділами бухгалтерської служби головного розпорядника бюджетних коштів [229]. Безумовно, вказана схема потребує роз'яснення та додаткового обґрунтування введення посади державного бухгалтера, встановлення та роз'яснення його завдань, функціональних обов'язків та статусу.



- - *рівень підпорядкування адміністративний*
 _____ - *рівень підпорядкування методичний та організаційний*
 _____ - *адміністративне, організаційне та методичне підпорядкування*

Рис.3.5. Структура бухгалтерської служби головного розпорядника бюджетних коштів з урахування додаткового структурного підрозділу контролю.

Зазначимо, що первісна редакція Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, в блоці організації праці облікових працівників містила позицію щодо запровадження інституту державних бухгалтерів [6]. Обговоренню шляхів вирішення цього завдання було присвячено значну кількість публікацій та виступів провідних фахівців державного казначейства [231; 232; 233; 234]. На підтвердження вагомості цього питання, були підготовлені зміни до Закону Про бухгалтерський облік та фінансову звітність, відповідно до яких на законодавчому рівня мав бути

закріплений механізм державних бухгалтерів, які визначались, як керівники бухгалтерської служби у головних розпорядників бюджетних коштів, функціональні обов'язки та повноваження якого визначаються Кабінетом Міністрів України [235]. Дослідимо проблемність реалізації цього завдання та, враховуючі його важливість, позитивний світовий досвід від запровадження механізму державних бухгалтерів, визначимо шляхи його вирішення [236;237; 238].

Вперше постановка завдання щодо утворення інституту державних бухгалтерів була здійснена у Постанові Кабінету Міністрів України від 29.11.06 № 1673 «Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів», статтю 10 якої було закріплено наступні положення «З метою посилення управління державними фінансами, забезпечення подання достовірної звітної інформації про використання бюджетних коштів, уникнення розбіжностей між даними обліку, що ведеться розпорядниками бюджетних коштів та органами Державного казначейства, а також запровадженням уніфікованих підходів до організації системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління визнати за необхідне передбачити у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління на період до 2015 року заходи із запровадження інституту державних бухгалтерів» [239].

Втім, вивчення історіографії бухгалтерського обліку дає змогу наголошувати на тому, що ця ідея не є новою, а результат її кінцевої реалізація – повернення до практики минулого. Йдеться про те, що в економічній історії України (остання на той час перебувала у складі СРСР) часів початку згортання НЕПу, зафіксовано факт впровадження Інституту державних бухгалтерів. Такий крок було ініційовано Народним комісаріатом робочо-селянською інспекцією, який був утворено у 1920 році з метою здійснення державного фінансового контролю, упорядкування обліку і звітності та налагодження роботи державного апарату молодій Радянській

держави (цікаво, що першим керівником комісаріату став І.В.Сталін) [240]. Постановою РНК СРСР від 18.08.25 було затверджено Положення про Інститут державних бухгалтерів-експертів, в якому закріплювалось утворення вказаної інституції «з метою сприяння правильній постановці рахівництва і звітності в державних, концесійних, змішаних, кооперативних, суспільних і приватних підприємствах, і в державних установах, які зобов'язані надавати публічну звітність, однаково як і задля надання висновків з різних питань рахівництва та звітності за вимогами державних органів, установ і приватних підприємств...» [241]. До завдань Інституту державних бухгалтерів – експертів вказаний нормативний документ відносив:

- перевірку річних та ліквідаційних балансів установ і підприємств, які зобов'язані надавати публічну звітність;
- надання висновків щодо усіх питань рахівництва та звітності за вимогами ревізійних комісій і інших контрольно - перевірних органів установ та підприємств;
- надання висновків і консультацій за питання рахівництва за особовими завданнями підлеглих центральних і місцевих органів народних комісаріатів РСІ СРСР і союзних республік;
- проведення експертиз за вимогами судових та адміністративних органів;
- виконання робіт з постановки та ведення рахівництва і звітності, складання кошторисів і річних звітів, а також виконання експертиз з рахівництва, надання висновків і виконання інших робіт з рахівництва за угодою з будь-якими установами і підприємствами;

Організаційно-керівна структура Інституту державних бухгалтерів була повністю ідентифікована в межах ієрархії НКРСІ СРСР, а саме його органами стали:

- центральне бюро державних бухгалтерів-експертів при НКРСІ СРСР (утворювалось кожні чотири роки у складі голови, заступника, секретаря, восьми членів, які призначаються колегією НКРСІ СРСР; до функцій центрального бюро належало: керівництво діяльністю бюро республік; вирішення усіх питань, які надходять від союзних бюро та їх органів; ведення списків особового складу членів Інституту)
- бюро державних бухгалтерів – експертів при НКРСІ союзних республік (призначались колегіями НКРСІ союзних республік);
- автономно-республіканські і місцеві бюро державних бухгалтерів-експертів;
- губернські, окружні та повітові державні бухгалтери-експерти;

Для вступу Інституту державних бухгалтерів – експертів необхідним було перебування у кандидатах Інституту впродовж встановленого терміну, але не менше 2 років (при цьому кандидат мав за час цього перебування здати відповідні іспитів на підтвердження свого професійного рівня), або на посаді керівника відділу рахівництва установи, підприємства чи організації від трьох до п'яти років (за мовою, знов таки, здачі відповідних іспитів за програмою Інституту). Втім, до особового складу Інституту зараховувались не тільки «чисті» практики в сфері рахівництва: так, дійсними його членами могли стать і особи, відомі своїми науковими працями та практичними навичками в сфері рахівництва і фінансово-економічних дисциплін. Списки кандидатів та членів Інституту, а також рекомендованих до виключення з нього публікувались мали бути опубліковані в спеціальному виданні Інституту, яким став Вісник ІДБЕ (1928-1930р.р.).

До прав і обов'язків державних бухгалтерів-експертів відносились:

- виключне право надання висновків з питань рахівництва і звітності;

- нерозголошення відомостей, пов'язаних з виконанням роботи в якості членів Інституту (за порушення передбачалась дисциплінарна та кримінальна відповідальність);
- безумовне і беззаперечне виконання роботи за дорученням Інституту;
- підготовка та надання у в місцеві органи союзних бюро двічі на рік звіту про свою діяльність в якості державного бухгалтера-експерта;
- право на отримання винагороди за виконані роботи членами Інституту в якості державних бухгалтерів-експертів відповідно до встановлених бюро при НКРСІ союзних республік за погодженням з НКФ такс та розцінок;

Подальше вивчення історії державного контролю в СРСР свідчить про те, що дана установа досить швидко зарекомендувала себе як дієвий дорадчий орган державної влади і навіть набула міжнародного визнання. Так, вже через 3 роки після свого створення, в 1928 році, представники Інституту були запрошені Президентом III Міжнародного конгресу - одним із видатних бухгалтерів XX ст.. Р.Монтгомері (1872 – 1953 р.р.) - для прийняття участі у розробці його програми та роботи.

Реалії сьогодення української економіки свідчать про її невтішне становище. В умовах її рецесії (спричиненої, перш за всім, безвідповідальними діями вітчизняних центральних органів законодавчої та виконавчої влади та, в деякій мірі, світовою фінансовою кризи), а також враховуючи стандартні умови кредитування МВФ (тільки за умов повного акцептування країною-позичальницею позицій запропонованої їй з боку МВФ стабілізаційної програми остання може отримати кредит) питання ефективного, цільового та вкрай ощадливого використання бюджетних коштів набуває не просто більш виразного звучання, а стає першорядною проблемою [242]. Відповідно до основних положень Закону України від 31.10.08 № 639-17 «Про першочергові заходи щодо запобігання негативних

наслідків фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів» Постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.08 № 1036 «Деякі питання організації бюджетного процесу» передбачено ряд заходів з метою покращення управління в сфері державних фінансів та стабільного функціонування бюджетної системи України. В контексті вищевказаного, серед цих заходів необхідно виокремити ті, що безпосередню формують поставку завдань з економії бюджетних коштів для їх розпорядників, зокрема [243]:

- скорочення обсягів видатків на оплату енергоносіїв на 10%;
- забезпечення з 1 січня 2009 скорочення на 20% видатків від запланованого їх обсягу загалом;
- повна відмова від авансових платежів за товари і послуги, здійснення розрахунків виключно за фактично надані послуги, передані товари, виконані роботи;
- зменшення у 2009 році на 30% порівняно з 2008 роком видатків на підвищення кваліфікації працівників;
- припинення до кінця 2009 року оновлення за рахунок коштів загального фонду державного бюджету комп'ютерної техніки, крім випадків повного фізичного або функціонального зношення, яке технічно неможливо усунути;
- дозвіл планувати у 2009 році видатки на стимулювання працівників бюджетних установ, виключно за умов забезпечення у повному обсязі бюджетними коштами обов'язкових виплат із заробітної плати працівникам, інших соціальних виплат, у тому числі стипендій, та видатків на проведення розрахунків за комунальні послуги та енергоносії всіх бюджетних установ, що належать до сфери управління відповідних розпорядників;
- тимчасове припинення видачі грошової винагороди державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади та зразкове виконання трудових обов'язків;

- припинення вакантних на 1 грудня 2008 року посад, крім посад керівників структурних підрозділів та їх заступників;
- припинення укладання договорів про виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво адміністративних приміщень, крім випадків, пов'язаних з реалізацією проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями;
- заборона здійснення закордонних відряджень за рахунок бюджетних коштів, крім делегацій та осіб, визначених актами Президента України, Кабінету Міністрів України, а також Головою Верховної Ради України та Прем'єр-міністром України;
- заборона використання бюджетних коштів для оплати послуг, пов'язаних з використанням залів офіційних делегацій в аеропортах України, крім оплати послуг з обслуговування офіційних делегацій;

Безумовно, реалізація перерахованих заходів дасть значний ефект економії бюджетних коштів. Втім, власне їх реалізація залежить від рівня контролю за безумовним виконанням цих заходів. Вочевидь, здійснення такого контролю повинна забезпечити держава, при цьому необхідною умовою його дієвості і якості в цілому має стати його безперервність, постійність та поточність в часі і безпосереднє проведення контрольних процедур на місцях (в бюджетних установах та організаціях), тобто його чітка локальність і адресність в просторі [242].

На основі узагальнення досвіду розвинутих країн Європи, пропозицій Державного казначейства України сформовано два варіанти вирішення вказаного завдання, а саме шляхом запровадження посад державних бухгалтерів у штаті розпорядників бюджетних коштів або створення служби державних бухгалтерів у системі Державного казначейства України (табл.3.2) [244, с.515; 245, С.31-33].

Опрацювання поданого до розгляду матеріалу свідчить про ґрунтовність роботи фахівців Державного казначейства, а ретельне його

вивчення та аналіз дозволяють дістати висновку, про значно більшу відповідність другого варіанту попередньо визначеним умовам, яка є наслідком закріпленого незалежного статусу державного бухгалтера по відношення до розпорядника бюджетних коштів та пояснюється значно ширшим, по відношенню до першого варіанту, колом встановлених контрольних функцій та процедур.

Табл.3.2.

Статус, завдання, обов'язки та відповідальність державних бухгалтерів відповідно до варіантів механізму запровадження інституту державних бухгалтерів

| | <i>Запровадження посад державних бухгалтерів у штаті розпорядників коштів</i> | <i>Створення в системі Державного казначейства України служби державних бухгалтерів</i> |
|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Статус</i> | <p>Державний бухгалтер – посадова особа міністерств та інших органів виконавчої влади, яка очолює бухгалтерсько-фінансову службу і забезпечує ведення бухгалтерського обліку на всіх його етапах та контроль за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів. Він виконує всі повноваження, визначені кваліфікаційною характеристикою професії працівників бухгалтерського обліку для головного бухгалтера, яка затверджена Міністерством праці та соціальної політики України від 28.12.01, у тому числі і право другого підпису на всіх документах. У адміністративному відношенні він підпорядкований Міністру, керівнику іншого центральному органу виконавчої влади, в методологічному – Державному казначейству України. Посада державного бухгалтера обов'язкова для ГРК.</p> | <p>Державний бухгалтер – посадова особа Державного казначейства України, яка забезпечує у бюджетній установі здійснення контролю за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, а також за веденням бухгалтерського обліку на всіх його етапах.</p> <p>Для виконання своїх повноважень державний бухгалтер відряджається до міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади. У адміністративному та в методологічному відношенні він підпорядкований Державному казначейству України. Посада державного бухгалтера обов'язкова для органів Державного казначейства.</p> |
| <i>Завдання і обов'язки</i> | <ul style="list-style-type: none"> • брати участь у роботі тендерного комітету; • візувати проекти договорів на стадії їх укладення; • брати участь у підготовці та поданні періодичної звітності, яка подається за підписом головного бухгалтера; • забезпечувати: правильне оформлення та достовірність інформації щодо зобов'язань та фінансових зобов'язань, включених до реєстрів; своєчасну їх реєстрацію; відповідність даних обліку виконання кошторису та виконання обліку бюджетів на певну дату; дотримання єдиних правил бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання кошторисів бюджетними установами; • аналізувати процес організації роботи фінансових служб ГРК, виявляти можливі ризики допущення порушень та визначати заходи щодо їх запобігання і уникнення; • організувати роботу з підготовки пропозицій для керівництва щодо: джерел погашення кредиторської заборгованості; вибору автоматизованої системи обробки інформації; проведення навчання та підвищення кваліфікації облікових кадрів; підвищення ефективності використання бюджетних коштів; удосконалення внутрішнього контролю в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади; | <ul style="list-style-type: none"> • здійснювати контроль за: дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів; дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання кошторисів; правильністю оформлення та достовірністю інформації, включеної до документів, що застосовуються у процесі казначейського обслуговування; відповідністю даних обліку виконання кошторису та виконання обліку бюджетів на певну дату; • брати участь у роботі тендерного комітету; • візувати: проекти договорів, платіжні та інші документи, що застосовуються в процесі казначейського обслуговування або підтверджують використання бюджетних коштів та візуються головним бухгалтером; • надавати пропозиції керівництву щодо: удосконалення організації роботи фінансових служб міністерств, інших центральних органів виконавчої влади; можливих ризиків допущення порушень та здійснення заходів щодо їх усунення; джерел погашення кредиторської заборгованості; вибору автоматизованої системи обробки інформації; проведення навчання та підвищення кваліфікації облікових кадрів; підвищення ефективності використання бюджетних коштів; удосконалення внутрішнього контролю в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади; |

| | | |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Відповідальність | <p>Визнані види відповідальності щодо посади головного бухгалтера: дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, кримінальна</p> | <p>Несе персональну відповідальність згідно з діючим законодавством у разі: вчинення ним бюджетного правопорушення та невиконання вимог, установлених законом; за зміст, повноту та достовірність всіх підтверджувальних документів, які формуються в установі в процесі казначейського обслуговування; за невиконання або неналежне виконання своїх посадових обов'язків, бездіяльність або невикористання наданих йому прав, перевищення своїх повноважень; за вчинок, який дискредитує його як державного службовця або установу; порушення трудової дисципліни; порушення норм етики державного службовця та обмежень, пов'язаних з прийняттям на державну службу та її проходженням</p> |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Дієвості контролю за використанням бюджетних коштів, а також уникненню впливу «людського фактору», сприятиме досить вагома персональна відповідальність державних бухгалтерів, яка чітко ідентифікується в полі дисциплінарних, адміністративних та кримінальних правопорушень. Проте, на фоні таких конструктивно якісних та переконливих переваг виникають сумніви щодо економічної доцільності другого варіанту.

Йдеться про те, що створення такої механізму в системі органів Державного казначейства призведе до необхідності залучення на реалізацію саме цього варіанту проекту значний фінансових ресурсів. Однак, провідні фахівці Державного казначейської служби України стверджують, що різниця щодо фінансового забезпечення обох проектів полягає не в його обсягах та відмінностях поточних і кінцевих цифрових даних виділених асигнувань бюджету, а в джерелах забезпечення у межах головних розпорядників коштів бюджетів.

Наприкінці варто відмітити, що запровадження інституту державних бухгалтерів сприятиме посиленню управління державними фінансами шляхом перерозподілу контрольних функцій Державною казначейською службою України та головними розпорядниками бюджетних коштів, забезпеченню подання достовірної звітної інформації про використання бюджетних коштів та уникнення розбіжностей між даними обліку, що ведеться розпорядниками коштів та органами Державної казначейської служби, запровадження уніфікованих підходів до організації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління,

забезпеченню дієвого контролю за дотриманням бюджетних повноважень при зарахуванні платежів, взяття зобов'язань та проведення платежів Державним казначейством [246]

3.2. Організація забезпечення та розвитку технології облікового процесу: методична та програмна складові

Організація забезпечення технології облікового процесу включає декілька складових, як то: інформаційне, методичне, технічне (у тому числі програмне) забезпечення [247]. Вказані позиції мають причинно-наслідковий зв'язок: так, через застосування методичного забезпечення - нормативних актів та положень внутрішньої регламентації з бухгалтерського обліку - видозмінюється облікова інформація, яка і виступає у своїй сукупності інформаційним забезпечення технології облікового процесу; в свою чергу програмне забезпечення, яке складає основу автоматизованої обробки інформації в бухгалтерському обліку, побудовано на методичному забезпеченні і за його участі облікова інформація набуває необхідного формату. Отже, методичне та програмне забезпечення відіграють перетворювальну роль по відношенню до інформаційного забезпечення, а тому посідають чільне місце в підсистемі забезпечення технології облікового процесу [248].

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі виокремлює одну з наведених позицій, яку представлено у формі створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу (2008-2015р.р.) та уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного секторі (2008р.). Втім, варто пояснити, що передбачені методологічні розробки автоматично передбачають їх кінцеву формалізацію у вигляді нормативно-правових актів регламентації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління [249]. Нагадаймо, що основними напрямками модернізації методології бюджетного обліку виступають (табл.1.2): розробка НП(С)БОДС,

плану рахунків бухгалтерського обліку, НП(С)ФЗДС. На основі загальних підходів щодо впровадження подібного методологічного інструментарію в систему бухгалтерського обліку, пропонується до опрацювання такий комплекс робіт з формування оновленого методичного забезпечення [250]:

- розробка НП(С)БОСЗДУ та НП(С)БОСЗДУ у відповідності до прийнятих МСБОДС;
- підготовка методичних рекомендацій за основними об'єктами обліку у відповідності до НП(С)БОСЗДУ;
- підготовка інструкції зі складання фінансової та бюджетної звітності, а також трансформації бюджетної інформації у фінансову звітність відповідно до НП(С)ФССЗДУ;
- підготовка інструкції з переходу на нові форми бухгалтерської звітності суб'єктами сектору загального державного управління (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення статей зі старих форм звітності до нових);
- підготовка інструкції з інвентаризації активів, зобов'язань та капіталу на дату переходу до Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- підготовка інструкції щодо номенклатури рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління та порядку його застосування;
- розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетними установами (типова кореспонденція рахунків);
- розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку органами Державної казначейської служби (типова кореспонденція рахунків);
- розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку позабюджетними (цільовими) фондами (типова кореспонденція рахунків);

- підготовка інструкції з переходу на новий план рахунків щодо кожної з груп суб'єктів сектору загального державного управління (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення сальдо рахунків та субрахунків зі старих планами рахунків на рахунки та субрахунки нового Плану рахунків для кожної з груп суб'єктів);
- підготовка інструкції зі складання Головної книги;

Виокремлення серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку сектору загального державного управління питання впровадження інформаційних технологій має вирішуватися через організацію процесу автоматизації за окремими об'єктами обліку – не фінансових активів, фінансових активів, зобов'язань, забезпечення, власного капіталу, фінансових результатів, доходів, витрат, позабалансових активів та зобов'язань – у комплексному поєднанні на виході на План рахунків, а отже і на формування Головної книги. Метою створення суцільного уніфікованого програмного комплексу щодо бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступає мінімізація шляху збирання й обробки інформації, максимальна оперативність інформації, прозорість та суцільна підконтрольність операцій із виконання бюджетів та кошторисів. При побудові програмного забезпечення мають бути використані наступні методи: системний підхід, моделювання, проектний, графічний, аналітичний, спостереження, розрахунковий, сітьовий, експертних оцінок [251, с.20,21].

Важливе місце в процесі організації інформатизації бухгалтерського обліку обіймає моделювання, сутність якого полягає у побудові таких моделей, які відображають реально існуючі облікові, контрольні та аналітичні, планові процеси, що відповідають обсягам і характеру робіт, структурній побудові апарату, який здійснює облік, контроль і аналіз, планування. При цьому застосовуються найрізноманітніші моделі: економіко-математичні, імітаційні, статистичні, динамічні. Зауважимо, що при розробці проектів інформатизації бухгалтерського обліку мають бути використані графічні методи для побудови організаційно-структурних схем

документообігу. Крім того, для оцінки обсягу етапів виконання проекту, окремих робіт, тривалості їх виконання, оптимізації витрат доцільно застосування сіткових графіків [208, С.83-88].

Враховуючі характер, якого в результаті модернізації набуває система бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, в розробці його комп'ютерної моделі доцільно застосувати системний підхід. Системний підхід передбачає пізнання законів побудови, поведінки об'єкта дослідження, взаємодії його елементів на всіх рівнях структурної ієрархії, взаємозв'язків між її рівнями, забезпечення цілісності та функціонування об'єкту, а тому поєднує, з одного боку, внутрішні складові проблеми удосконалення обліку, а з другого – підпорядковує облікові рішення системі управління державним сектором економіки [252, с.116].

Для врахування інтеграційних можливостей системи бухгалтерського обліку в СЗДУ в процесі управління його об'єктами, необхідно використовувати багаторівневий системний підхід (рис. 3.6), який передбачає [253; 254]:

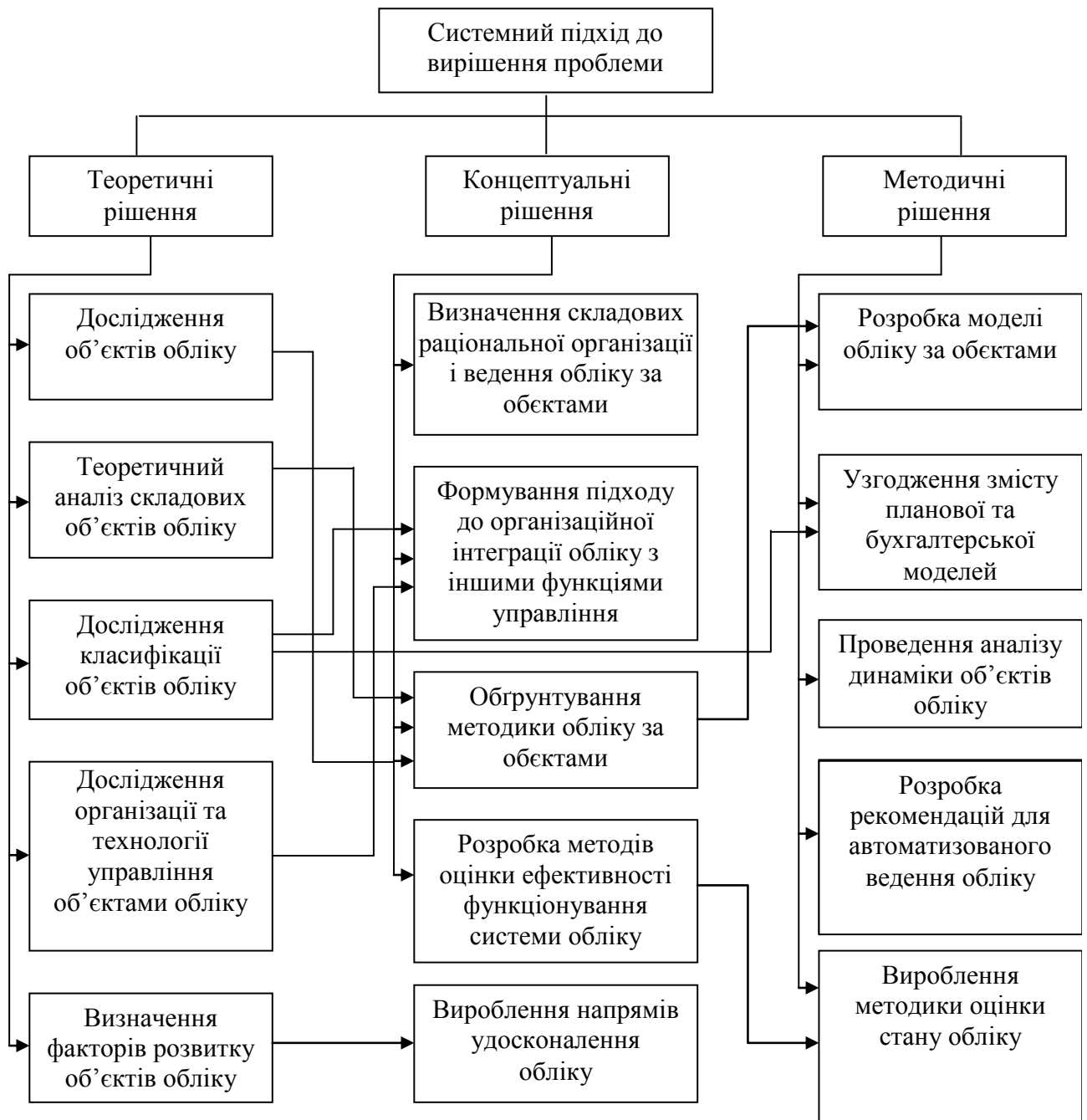


Рис. 3.6. Схема системного підходу до бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління

- на теоретичному рівні – розробку класифікацій, сукупність яких виявиться достатньою для характеристики об'єктів обліку в процесі автоматизовано рішення бухгалтерського обліку в СЗДУ;
- на концептуальному рівні – визначення принципів організації, цілей і головних завдань обліку, розробка підходів до врахування взаємозв'язків обліку СЗДУ з іншими функціями управління. підходу, котрий передбачає інтеграцію обліку з іншими функціями

управління;

- на методичному рівні – побудова моделі обліку, яка б практично реалізувала принципи організації обліку, узгоджувала її функціонування з плановою;
- на практичному рівні – реалізацію концептуальних і методичних рішень.

Системний підхід до виявлення проблем бухгалтерського обліку є найбільш ефективним засобом, який сприяє удосконаленню інформаційної системи суб'єкту в цілому, виявляючи зайві та неіснуючі компоненти системи, що є необхідними для управління.

Система бухгалтерського обліку є досить складною внаслідок ієрархічності внутрішньої будови та розвинутих взаємозв'язків між елементами. Така складність приводить до необхідності використання такого поняття як „чорний ящик”, тобто у загальному випадку систему бухгалтерського обліку СЗДУ (рис. 3.7) розглядається як перетворювач входів на виходи: $Y = RX$, де R – символічне позначення сукупності перетворень множини входів на множини виходів.

Елемент системи – це неподільна частина системи (за певного способу розбиття її), що має деяку самостійність стосовно всієї системи [255]. Неподільність елементів відносна: її потрібно розуміти як недоцільність у межах розглядуваної моделі даної системи враховувати внутрішню структуру окремих складових останньої. Будь-який об'єкт, узятий за первинний, можна тлумачити як елемент (підсистему) деякої системи вищого рангу. Підсистема – частина системи, виокремлена за тими чи іншими системотвірними (наприклад, функціональними) ознаками. Так, якщо системою вважати облік не фінансових активів, то як підсистеми можна розглядати окремі об'єкти на різних рівнях ієрархії. Будь-яка система може бути підсистемою іншої системи, яка щодо неї є надсистемою. Елементи системи характеризуються тільки зовнішніми проявами у вигляді взаємодії з іншими елементами, що зумовлюється наявністю зв'язків між ними. Зв'язок елемента із зовнішнім середовищем моделюється за допомогою його входів і виходів.

На вході в систему бухгалтерського обліку СЗДУ ($X_1, X_2 \dots X_n$) надходить інформація щодо об'єктів обліку, а на виході системи – узагальнена інформація про стан цих облікових об'єктів ($Y_1, Y_2 \dots Y_m$).

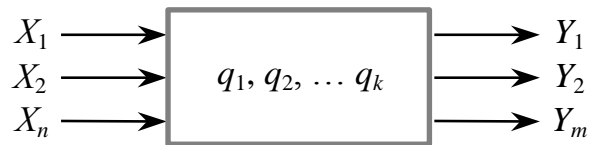


Рис. 3.7. Графічна схема системи бухгалтерського обліку СЗДУ

Якщо стан входів, виходів і параметрів системи зафіксовані в деякий момент часу t , то можна записати три вектори, які характеризують систему:

вектор станів входів $X_t = (x_1, x_2 \dots x_n)t$;

вектор станів виходів $Y_t = (y_1, y_2 \dots y_m)t$;

вектор внутрішніх станів $S_t = (s_1, s_2 \dots s_k)t$.

Бухгалтерський облік як система забезпечує інформацію у безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а метод подвійного запису створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі. При (n) елементах максимальне число зв'язків визначається формулою:

$$A = n(n-1) \quad (3.1)$$

де A – число зв'язків;

n – кількість рахунків.

Для того щоб елементи системи могли сприймати, запам'ятовувати та переробляти інформацію, вони мають перебувати в різних станах. Кожний елемент характеризується набором показників, причому зі зміною значення хоча б одного з них елемент переходить до іншого стану. Внутрішній стан елемента – це сукупність його істотних властивостей $Q = \{q_1, q_2, \dots, q_k\}$. Система в цілому також може розглядатися як елемент, оскільки вона характеризується своїми показниками і може переходити з одного стану до іншого. Елемент може впливати на інші елементи системи, змінюючи їхні стани. В системі бухгалтерського обліку такі впливи інформаційні. Стан

елемента може змінюватися сам по собі або в результаті сигналів і впливів, що надходять ззовні системи.

Наведена комплексна характеристика на основі системного підходу та елементів математичної логіки, дозволяє розглядати бухгалтерський облік в секторі загального державного управління бюджетних установ як кібернетичну систему. На підтвердження цього, вчений-економіст В. Янков, керуючись тим, що поняття системи є фундаментальним поняттям кібернетики, визначає бухгалтерський облік як „...керовану, складну, імовірнісну, динамічну, кібернетичну систему зі своїм об’єктом та суб’єктом управління” [256, с.43], в якій об’єктом управління щодо СЗДУ має виступати сукупність матеріальних, трудових та грошових ресурсів у процесі їх кругообігу в установах (господарські факти), а суб’єктом – облікові працівники суб’єкту СЗДУ.

Кібернетичні системи є складними динамічними системами з управління, що складаються з множини взаємозалежних об’єктів (її елементів), здатних сприймати, запам’ятовувати і переробляти інформацію, а також обмінюватися нею [257]:

- 1) багатоваріантність поводження;
- 2) керованість (інформаційним впливом на систему можна змінити її поводження);
- 3) наявність керуючого об’єкту;
- 4) здатність взаємодіяти з навколишнім середовищем як безпосередньо, так і через керуючий об’єкт;
- 5) існування між системою, середовищем та керуючим об’єктом інформаційних зв’язків;
- 6) наявність зворотних зв’язків, за допомогою яких здійснюється управління поводженням системи з боку органів управління;
- 7) управління системою спрямоване на вибір певного стану для компенсації зовнішніх збурень;
- 8) система має ймовірнісний характер, її стан визначається

співвідношенням потужності збурювальних впливів та ефективності дій керуючого об'єкту;

9) властивість рівноваги, тобто здатність керуючого об'єкту повертати систему до початкового стану або до початкового поведження, компенсуючи збурювальні впливи;

10) властивість самоорганізації, тобто здатність відновлювати або змінювати свою структуру та спосіб функціонування, компенсуючи збурювальні впливи.

Аналіз вказаних принципів дозволяє наголошувати на відповідності методологічних, організаційних, теоретичних та методичних площин бухгалтерського обліку вказаним принципам. На основі кібернетичного підходу до бухгалтерського обліку в СЗДУ, окреслених в р.1 та 2 завдань вказаної системи автором сформована загальна комп'ютерна модель обліку в СЗДУ (рис.3.8).

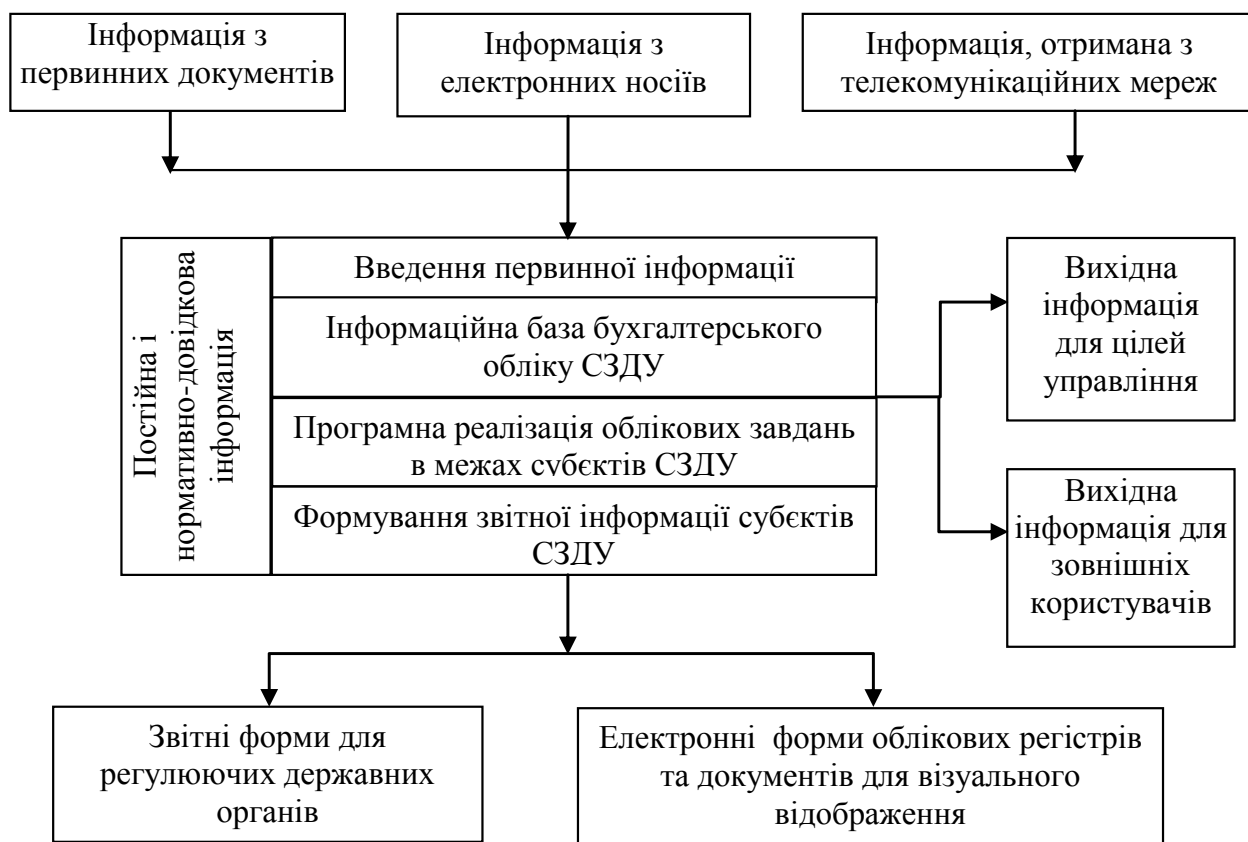


Рис. 3.8. Комп'ютерна модель бухгалтерського обліку

Запропонована комп'ютерна модель обліку побудована на принципах:

- * модульності, що полягає в раціональному поділі систем на компоненти, які можуть впроваджуватися автономно з дотриманням загальновикористовуваного технічного дизайну та єдиної технічної політики;
- * розширення, що полягає у можливостях надання додаткових послуг за допомогою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, збільшення кількості користувачів без порушення її внутрішнього функціонування, модифікації поточних операцій та погіршення експлуатаційних характеристик;
- * відкритості (відкритих стандартів), що передбачає раціональне застосування уніфікованих і стандартизованих проектних рішень та технологій, внутрішніх і зовнішніх інтерфейсів та протоколів як основи для модульної побудови компонентів системи та всієї системи у цілому;
- * адаптації, що полягає у здійсненні взаємопов'язаних процесів проектування та модернізації структурних складових системи і забезпеченні її гнучкого пристосування до нових потреб користувачів;
- * комплексного захисту інформаційних ресурсів, що полягає у здійсненні заходів, спрямованих на досягнення належного рівня захищеності інтегрованої інформаційно-аналітичної системи від випадкового та цілеспрямованого впливу природного або штучного характеру.

Вказані вимоги задовольняють запитам, сформованим щодо інформаційного забезпечення системи управління державними фінансами, що, в свою, відповідає завдання зі створення такої системи [37].

На основі опрацювання спеціалізованих джерел [259; 260; 261; 262; 263 С.46-48], відповідно до державних стандартів, що регулюють питання розробки автоматизованих систем (ДСТУ 2941-94: Системи оброблення інформації. Розроблення систем. Терміни та визначення; ГОСТ 34.601-90:

Автоматизированные системы. Стадии создания; ГОСТ 34.602-89: Техническое задание на создание автоматизированной системы) в роботі сформовано порядок створення і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку (КСБО) в СЗДУ (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Послідовність розробки і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в СЗДУ

| <i>Етапи</i> | <i>Види робіт</i> |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Формування вимог до КСБО | 1.1. Дослідження об'єкта та обґрунтування необхідності створення КСБО 1.2. Формування вимог користувачів до КСБО 1.3. Формування та затвердження технічного завдання на КСБО |
| 2. Розробка концепції КСБО | 2.1. Дослідження об'єкта комп'ютеризації 2.2. Проведення необхідних науково-дослідних робіт 2.3. Розробка варіантів концепції бухгалтерської комп'ютерної системи, що задовольняє вимогам користувачів |
| 3. Технічний проект | 3.1. Розробка проектних рішень по КСБО та її складових 3.2. Розробка та оформлення документації на поставку комплектуючих для КСБО і (або) технічна вимога (технічне завдання) на їх розробку 3.3. Розробка, налаштування програмного забезпечення |
| 4. Робоча документація | 4.1. Підготовка робочої документації на КСБО та її складові |
| 5. Впровадження в експлуатацію | 5.1. Підготовка об'єкта комп'ютеризації до введення КСБО в дію 5.2. Комплектування КСБО складовими (програмними, технічними засобами, периферійними пристроями тощо) 5.3. проведення монтажних робіт 5.4. Пусконаладжувальні роботи 5.5. Проведення попередніх випробувань 5.6. Навчання бухгалтерського персоналу 5.7. Дослідна експлуатація 5.8. Проведення приймальних випробувань |
| 6. Супроводження бухгалтерської комп'ютерної системи | 6.1. Виконання робіт відповідно до гарантійних зобов'язань 6.2. Післягарантійне обслуговування |

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.

3.3. Підготовка та перепідготовка фахівців в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

Важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку виступає організація розвитку облікових працівників, яка включає підготовку та перепідготовку фахівці. В умовах модернізації методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління вказана складова набуває особливої актуальності і потребує опрацювання.

Зауважимо, що питання підготовки фахівців з бухгалтерського обліку досить активно обговорюється на сторінках спеціалізованих видань вже впродовж 10 років [264 – 275]. Втім, жодна з публікацій не торкається питань підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в умовах його стандартизації. В той же час, запровадження НП(С)БОСЗДУ та НП(С)ФЗСЗДУ (розроблених на базі МСБОДС), Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (утвореного на основі БКСДФ 2001), уніфікація програмного забезпечення призведуть до повного оновлення та значного розширення складу методичного забезпечення вказаної складової національної системи обліку, потреби ретельному вивченні програмного забезпечення, опрацювання міжнародних позицій та підходів в галузі бухгалтерського обліку та статистики, а отже розширення та оновлення програми навчання за напрямом «Облік і контроль в секторі загального державного управління».

На сьогоднішній день програма магістерської підготовки за напрямом «Облік і контроль в секторі загального державного управління» передбачає вивчення студентами таких навчальних дисциплін [276] :

А) нормативних;

- * Організація і методика аудиту (в бюджетних установах);
- * Організація обліку (в бюджетних установах);
- * Податковий облік і звітність.

Б) спеціалізованої підготовки:

- * Облік виконання бюджетів в органах Державного казначейства України;
- * Управлінський облік і аналіз в бюджетних установах;
- * Державний фінансовий контроль;
- * Звітність бюджетних установ.

Досвід реорганізації підготовки фахівців з обліку, контролю та аналізу в умовах переходу до МСБО та МСФЗ різних країн світу, аналіз тенденцій та перспектив розвитку МСБОДС зокрема, та посилення процесів економічної інтеграції в цілому, свідчать про недостатність представлених блоків навчальних предметів [277; 278; 279; 280]. Розширення складу навчальних дисциплін магістерського рівня підготовки умотивовують і запропоновані позиції із розширення сфери діяльності головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів, державного бухгалтера, а також сформованої структури бухгалтерської служби головного розпорядника бюджетних коштів. На основі опрацювання наповнення вітчизняної магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління», світових прикладів формування навчальної програми на магістерському рівні, з урахуванням характеристики освітньо-кваліфікаційних та освітньо-наукових рівнів вищої освіти, що подана в Проекті Закону України «Про вищу освіту» положень, за якою магістр – «освітньо-кваліфікаційний рівень вищої освіти, який здобувається на основі освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавра і передбачає оволодіння особою

відповідною освітньо-професійною програмою та набуття компетенцій для виконання завдань та обов'язків (робіт) інноваційного характеру певного рівня професійної діяльності, що передбачені для первинних посад у певному виді економічної діяльності», пропонується такий блок навчального забезпечення для магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління»[281; 2, С.368-377; 282]:

А) дисципліни професійного спрямування:

- * Організація та методика контролю господарської діяльності бюджетних установ;
- * Організація обліку бюджетних установ;
- * Облік податкових розрахунків та податкова звітність в бюджетних установах;
- * Організація та методика обліку в органах Державного казначейства;
- * Контроль та аналіз діяльності органів Державного казначейства;
- * Організація та методика обліку в державних позабюджетних (цільових) фондах;
- * Контроль та аналізу діяльності державних позабюджетних (цільових) фондів;
- * Управлінський обліку в бюджетних установах;
- * Управлінський обліку в органах Державного казначейства;
- * Управлінський обліку в державних позабюджетних (цільових) фондах;
- * Бухгалтерська звітність бюджетних установ;

Б) дисципліна кар'єрного спрямування:

- * Контролерство в сфері суб'єктів сектору загального державного управління;
- * Бухгалтерський облік та контроль діяльності суб'єктів сектору загального державного управління в контексті вітчизняного нормативно правового поля;

- * Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в секторі загального державного управління в забезпеченні управління державними фінансами;
- * Інформаційні технології в бухгалтерському обліку бюджетних установ;
- * Інформаційні технології в бухгалтерському обліку органів Державного казначейства;
- * Інформаційні технології в бухгалтерському обліку державних позабюджетних (цільових) фондах;
- * Особливості бухгалтерського обліку в різних бюджетних установах;

В) дисципліни дослідницького спрямування:

- * Методика та організація проведення наукових досліджень за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»;
- * Теорія та методологія бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- * Теорія та методологія контролю та аналізу діяльності суб'єктів сектору загального державного управління;
- * Організація обліку, контролю та аналізу суб'єктів сектору загального державного управління;
- * Історія бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- * Історичні віхи контролю та аналізу діяльності секторі загального державного управління;
- * Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі;
- * Тенденції та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління;
- * Тенденції та перспективи розвитку контролю та аналізу діяльності суб'єктів сектору загального державного управління;

- * Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору;
- * Педагогіка та методика викладання економічних дисциплін;

Зауважимо, що всі навчальні дисципліни професійного спрямування мають включати теми з висвітлення положень особливостей застосування інформаційних технологій за предметом розгляду.

Запропоновані блоки магістерської програми сформовані в контексті положень Наказу Міністерства освіти України від 10.09.2010 № 99 (дію призупинено до моменту прийняття Закону України «Про вищу освіту») [283]. Згідно з ними освітня програма підготовки магістрів має такі напрями (рис.3.9).



Рис.3.9. Напрями освітніх програм підготовки магістрів

Оскільки бакалаврська програма «Облік і аудит» має тривалість 4 роки, магістерська програма, відповідно до вказаного Наказу Міністерства освіти України має розширитись до 2 років навчання. Зауважимо, що такий період проведення магістерської підготовки є характерним переважно для усіх розвинутих країн світу; так, термін навчання в магістратурі складає від 1-го до 2-ох років у Великобританії, Італії, Канаді, США; 2-а роки у Іспанії, Польщі, Японії; у Німеччині - 2 роки і 6 місяців, у Франції – 4-5 років [284, с.268].

Включення до дисциплін кар'єрного спрямування навчального курсу «Контролерство» найкраще аргументує світовий досвід, який уособлений в фундаментальній праці американських авторів Дженіс Роел-Андерсон та Стивена Брага «Контролерство: робота головного бухгалтера-аналітика», яка витримала з 1952 року сьоме видання. Загальні напрями вказаного курсу (розділи можна представити наступним чином [281]):

- Управлінські можливості контролерства (цей розділ розглядає такі позиції: бухгалтерський облік в корпораціях; керівник фінансового підрозділу: від контролера до ініціатора змін, принципи та стандарти бухгалтерського обліку, виробничий облік та система калькулювання, аналіз співвідношень та відхилень, система внутрішньогосподарського контролю, наймання на роботу, підготовка та контроль, роль контролера у відносинах з інвестором);
- Функції планування в межах контролерства (цей розділ вивчає плани бізнесу та планування: взаємозв'язок планів, стратегічне планування, планування прибутку: річний план, стратегічне оподаткування);
- Діяльність з планування та контролю (цей розділ розглядає: загальне обговорення бухгалтерських / статистичних стандартів: порівняння ефективності діяльності компаній, планування та контроль збуту, планування та контроль маркетингових витрат, планування та

контроль виробничих витрат: основні затрати матеріалів та праці, планування та контроль виробничих витрат: виробничі затрати, планування та контроль витрат на дослідження та розробку, фінансове планування та контроль, що надає послуги, планування та контроль загальновиробничих витрат);

- Планування та контроль балансу (цей розділ вивчає плани: планування та контроль готівкових грошових коштів та короткострокових інвестицій, планування та контроль матеріально-виробничих запасів, оцінка матеріально-виробничих запасів, бухгалтерський облік та звітність вибіркового інвестицій та програм виплат працівникам, планування та контроль основних виробничих засобів та обладнання або капітальних активів, управління зобов'язаннями, управління акціонерним капіталом);
- Фінансові та пов'язані з ними звіти (цей розділ положення внутрішньогосподарських управлінських звітів, звітів від акціонерів, комісії з цінних паперів та біржові операції);
- Комп'ютерні системи та пов'язані з ними технології (цей розділ представляє положення вибір фінансової інформаційної системи, стратегія тестування фінансових систем, тестування програмного забезпечення, моделі інформаційних технологій для фінансових організацій, бухгалтерська книга активів і корпоративній інформаційній системі управління, система управління діяльністю, система захисту інформації, запровадження політики захисту інформаційних систем, безпека купівлі-продажу через Інтернет, електронно-цифрові підписи, управління змінами, управління проектними ризиками, ефективні проекти з обміну інформації, успішні рішення проблем відносин з клієнтами, сумісне користування послугами великими і малими організаціями);
- Адміністративні та спеціальні аспекти роботи контролера (цей розділ висвітлює питання фінансового планування та аналізу

поглинань, злиттів, продажу чи ліквідації підрозділів організації, вдосконалення системи обліку, системи бухгалтерського обліку світового рівня, найкращих прикладів практики бухгалтерського обліку, звітного періоду та його закриття, підготовки та регулярного поповнення довідника, ведення облікових записів, оперативного обліку виробничих запасів, податкових записів та процедур, управління ризиками);

Розгляд представленої структури навчального курсу «Контролерство: робота головного бухгалтера» свідчить про значну різноманітність сфер діяльності головного обліковця-аналітика компанії, яке було коротко описано в п.3.1. Такий комплексний підхід задовольняє вимогам кар'єрного напряму освітньої програми магістерської підготовки (рис. 3.10). На основі специфіки діяльності суб'єктів сектору загального державного управління, сформованих НП(С)БОДС та загальних положень, які визначені щодо майбутніх НП(С)БОДС, підходів до планування, контролю та уніфікації програмного забезпечення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, пропозицій щодо побудови комп'ютерної автором опрацьовано наповнення навчального курсу «Контролерство» для магістерської програми «Облік та контроль в секторі загального державного управління»:

- 1) Контролерство в управлінні суб'єктами сектору загального державного управління (бухгалтерський облік суб'єктів сектору загального державного управління; принцип бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління; національні положення (стандарти) фінансової звітності в секторі загального державного управління; основи управлінського обліку в секторі загального державного управління; аналітична та контрольна складові контролества; бухгалтерська служба: структура, функціональні зв'язки, обов'язки, функції та вимоги до облікових працівників

суб'єктів сектору загального державного управління; головний бухгалтер-аналітик: завдання, функції, повноваження, відповідальність; роль контролера в управлінні суб'єктами сектору загального державного управління);

2) Загальні положення планової діяльності контролера (плани діяльності та фінансові плани діяльності суб'єктів сектору загального державного управління: види, взаємозв'язок; порядок формування кошторисів та бюджетів; середньострокове планування та довгострокове планування; планування доходів, видатків, витрат та фінансових результатів: порядок та аналіз, стратегія оподаткування);

3) Планування та контроль за окремими об'єктами бухгалтерського обліку (роль контролю в визначенні ефективності діяльності; планування та контроль витрат на надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції; планування та контроль витрат на оплату праці та нарахувань на неї; планування та контроль витрат на товари та послуги; планування та контроль амортизаційних нарахувань; планування та контроль трансферів та субсидій; планування та контроль фінансових витрат; планування та контроль інших витрат);

4) Планування та контроль статей балансу (планування і контроль статей розділу нефінансових активів: основних засобів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва, готової продукції, малоцінних та швидкозношуваних предметів, інвестицій в не фінансові активи, інших не фінансових активів; планування та контроль статей розділу фінансових активів: дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів бюджетних установ та державних цільових фондів; коштів бюджетів та інших клієнтів, фінансових інвестицій, інших фінансових активів; планування та контроль статей розділу витрат майбутніх періодів;

планування та контроль статей розділу власного капіталу та фінансових результатів: внесеного капіталу, фонду дооцінки, фінансового результату минулих звітних періодів резервів; планування та контроль статей розділу зобов'язань: довгострокових зобов'язань, поточних зобов'язань; планування та контроль статей розділу забезпечення; планування і контроль статей розділу доходів майбутніх періодів);

5) Методика та організація облікової сфери контролерства (документи бухгалтерського оформлення; інвентаризації; рахунки бухгалтерського обліку та подвійних запис; методичне забезпечення бухгалтерського обліку, обліковий аспект податкових розрахунків; організація складання та подання бухгалтерської звітності; міжнародний досвід контролерства в секторі загального державного управління);

6) Бухгалтерські звіти суб'єктів сектору загального державного управління (фінансові звіти суб'єктів сектору загального державного управління; бюджетні звіти суб'єктів сектору загального державного управління; управлінські звіти суб'єктів сектору загального державного управління);

7) Інформаційні системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (робоча документація на комп'ютерної системи обробки інформації; впровадження в експлуатацію комп'ютерної системи бухгалтерського обліку; післягарантійне обслуговування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку; політика безпеки інформаційних систем та механізм захисту інформації; інформаційні системи управління суб'єктами сектору загального державного управління);

Відмітимо, що магістерський напрям кар'єрного спрямування визначається як особливий вид післядипломної освіти [283]. Згідно зі ст.10 проекту Закону України «Про вищу освіту» післядипломна освіта являє

собою « ..спеціалізоване вдосконалення освіти та професійної підготовки особи шляхом поглиблення, розширення і оновлення її професійних знань, умінь і навичок на основі здобутого раніше освітньо-кваліфікаційного рівня та практичного досвіду» [282]. Формами післядипломної освіти виступають:

- спеціалізацію - набуття особою здатностей виконувати окремі завдання та обов'язки, які мають особливості, в межах спеціальності;
- підвищення кваліфікації - набуття особою здатностей виконувати додаткові завдання та обов'язки в межах професійної діяльності або наукової спеціальності;
- стажування - набуття особою досвіду виконання завдань та обов'язків певної професійної діяльності або наукової спеціальності;
- перепідготовку - отримання іншої спеціальності на основі здобутого раніше освітньо-кваліфікаційного рівня та практичного досвіду.

За результатами порівняння характеристик форм післядипломної освіти та кар'єрної магістратури останніх однозначно ідентифікується як підвищення кваліфікації. Саме таке завдання призвана виконувати розроблена автором структура навчального курсу «Контролерство».

Запровадження сформованого переліку дисциплін за всіма напрямками освітньої магістерської програми «Облік і контроль в секторі загального державного управління» потребує визначення складу навчально-методичного забезпечення, яке має бути розроблено попередньо, до моменту впровадження сформованих навчальних комплексів. За цих умов, в процесі навчання здобувачі освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» отримують необхідні знання за обраним напрямом, які зможуть успішно реалізувати в своїй практичній або науковій діяльності в сфері оновленого бухгалтерського обліку сектору загального державного управління.

Важливим напрямом організації розвитку облікових працівників - практиків в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступає їх навчання. Навчання може проводитись як органами Державного казначейства, Головні розпорядниками коштів, так і

вищими навчальними закладами, а також консалтинговими компаніями. При цьому, Державна казначейська служба України має стати наступником ідей Міністерства фінансів України, яке, з метою впровадження інноваційного підходу до управління державними фінансами, вже рік успішно реалізує ідею віртуального університету [285]

Дослідження підходів до навчання фахівців-обліковців в умовах суцільного оновлення бухгалтерського обліку в секторі державного управління, застосованих Російською федерацією в період 2004-2005р.р., дозволило сформулювати основні підходи щодо поетапної організації такого навчання [286]:

Блок 1. Організаційно-технічний

- визначення та формування категорій об'єктів навчання (головні бухгалтери головних розпорядників бюджетних коштів, головні бухгалтери інших суб'єктів сектору загального державного управління, облікові працівники бухгалтерських служб, працівники органів державного казначейства)
- визначення форм навчання (віртуальна, аудиторна, самопідготовка за допомогою електронних носіїв інформації);
- визначення методики навчання;
- встановлення суб'єктів навчання (Державне казначейство, головні розпорядники бюджетних коштів, вищі навчальні заклади, консалтингові компанії);
- визначення необхідної кількості часу, для проведення навчання фахівців;
- визначення оптимальних варіантів схеми навчального процесу «об'єкти навчання – форми навчання – суб'єкти навчання» в часі і просторі;
- попередній вибір приміщень для проведення аудиторних занять (у разі аудиторних занять);
- визначення складу фахівців, що проводитимуть навчання;

- розробка програм навчання обліковців-фахівців суб'єктів сектору загального державного управління за різними його формами;
- планове калькулювання навчання фахівців-обліковців суб'єктів сектору загального державного управління у розрізі різних варіантів та визначення резервів зниження майбутніх витрат;
- формування комплексу навчально-методичного забезпечення (презентації, друковані лекційні матеріали, навчальні посібники, лекційні матеріали на електронних носіях інформації, тестові завдання для перевірки знань, електронні навчальні комплекси);

Блок 2. Навчально-методичний

- проведення лекційних занять з роз'яснення та засвоєння НП(С)БОСЗДУ, НП(С)ФЗСЗДУ, плану рахунків та кореспонденції розробка, порядку ведення Головної книги;
- проведення семінарських занять з практичного опрацювання позицій НП(С)БОСЗДУ, НП(С)ФЗСЗДУ, плану рахунків та кореспонденції розробка, Головної книги;
- контроль якості засвоєння знань та опанування навчально-методичних матеріалів (поточний (виконання тестових завдань) та підсумковий (атестація));

Блок 3. Програмно-інформаційний

- створення в межах комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління навчального модулю;
- опанування обліковцями-фахівцями начального модулю;
- тестування обліковців-фахівців по завершенню опанування навчального модулю;

Реалізація вказаних заходів сприятиме швидкому та якісному засвоєнню положень оновленої методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загальнодержавного управління, 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 до розділу 3

1. Розгляд Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті складових організації бухгалтерського обліку свідчить, що перші два блоки торкаються методологічних та методичних позицій, а останній – організації системи бухгалтерського обліку в СЗДУ. Ідентифікація вказаних позицій в межах складових організації бухгалтерського обліку дозволяє здійснити таких розподіл: організація праці облікових працівників (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); організація забезпечення бухгалтерського обліку (1) уніфікація 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 (1) організація навчання та підвищення кваліфікації фахівців Міністерства фінансів, органів Державного казначейства, працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та держаних цільових фондів);

2. 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. Вивчення бюджетного законодавства свідчить про повне виконання вказаного завдання. Так, в 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.

3. Дослідження нормативних документів уряду вказує, що друге завдання за напрямом організації праці облікових працівників фактично є виконаним: так, в 2001 році було затверджено два нормативні документи, за якими цей напрям створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи має бути реалізованим. 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, розгляд зазначених нормативних документів вказує на загальний підхід до головних бухгалтерів всіх бюджетних установ, що вбачається не коректним з огляду на різні функціональні характеристики бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів та на 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

кваліфікаційні характеристики, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, в роботі сформовано та представлено перелік функцій та завдань головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів, реалізація якого забезпечить підвищення вимог до вказаних посадових осіб, відповідальності та статусу вказаної категорії державних службовці, сприятиме їх активному наскрізному залученню до фінансово-господарської діяльності як головного розпорядника бюджетних коштів безпосередньо, так і розпорядників бюджетних коштів, що відносяться до сфери його контролю. З метою уточнення 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».

4. За умов уточнення статусу головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів логічною є постановка питання про перегляд завдань та функцій бухгалтерської служби головних розпорядників бюджетних коштів. У наслідок опрацювання підходів закордонної практики організації праці облікових працівників встановлено, що первісна ідентифікація функцій і завдань головного бухгалтера визначає склад його заступників, які координують роботу за різними напрямами в межах функцій та завдань головного бухгалтера. З огляду на сформований склад напрямів роботи головного бухгалтера головних розпорядників бюджетних коштів пропонується такі структурні підрозділи, що виконують його описані функції та завдання: 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 необхідність запровадження посади державних бухгалтерів з підпорядкуванням йому відділу контролю, з подвійним рівнем підпорядкування останнього 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.

5. Методичне та програмне забезпечення відіграють перетворювальну роль по відношенню до інформаційного забезпечення, а тому посідають чільне місце в підсистемі забезпечення технології облікового процесу. На основі загальних підходів щодо впровадження подібного методологічного інструментарію в систему бухгалтерського обліку, в роботі запропоновано до опрацювання такий комплекс робіт з формування оновленого методичного забезпечення: розробка НП(С)БОСЗДУ та НП(С)БОСЗДУ у відповідності до прийнятих МСБОДС; підготовка методичних рекомендацій за основними об'єктами обліку у відповідності до НП(С)БОСЗДУ; підготовка інструкції зі складання фінансової та бюджетної звітності, а також трансформації бюджетної інформації у фінансову звітність відповідно до НП(С)ФССЗДУ; підготовка інструкції з переходу на нові форми бухгалтерської звітності суб'єктами сектору загального державного управління (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення статей зі старих форм звітності до нових); підготовка інструкції з інвентаризації активів, зобов'язань та капіталу на дату переходу до Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління; підготовка інструкції щодо номенклатури рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління та порядку його застосування; розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетними установами (типова кореспонденція рахунків); розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку органами Державної казначейської служби (типова кореспонденція рахунків); розробка інструкції з застосування плану рахунків бухгалтерського обліку

позабюджетними (цільовими) фондами (типова кореспонденція рахунків); підготовка інструкції з переходу на новий план рахунків щодо кожної з груп суб'єктів сектору загального державного управління (включатиме перехідні таблиці щодо перенесення сальдо рахунків та субрахунків зі старих планами рахунків на рахунки та субрахунки нового Плану рахунків для кожної з груп суб'єктів); підготовка інструкції зі складання Головної книги.

6. Виокремлення серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку сектору загального державного управління питання впровадження інформаційних технологій має вирішуватися 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 – у комплексному поєднанні на виході на План рахунків, а отже і на формування Головної книги. В роботі на основі системного та кібернетичного підходів сформована комп'ютерна модель бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, що базується на принципах модульності, розширення, відкритості, адаптації, комплексного захисту інформаційних ресурсів, а також порядок 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.

7. Важливою складовою організації розвитку бухгалтерського обліку виступає організація розвитку облікових працівників, яка включає підготовку та перепідготовку фахівці. В умовах модернізації методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління вказана складова набуває особливої актуальності і потребує опрацювання. Досвід реорганізації 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 в цілому, а також вектору подальшого розвитку вітчизняної вищої освіти уможливив 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, яке являє собою особливий вид післядипломної освіти, розроблено та умотивовано необхідність введення навчального курсу «Контролерство».

8. Важливим напрямом організації розвитку облікових працівників-практиків в умовах модернізації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступає їх навчання. Дослідження загальних положень організації навчання фахівців-обліковців в умовах суцільного оновлення бухгалтерського обліку в секторі державного управління, запроваджених Російською федерацією в період 2004-2005р.р., дозволило сформулювати основні підходи щодо поетапної організації такого навчання. Реалізація вказаних заходів сприятиме високому рівню засвоєння положень оновленої методології, методики та організації бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, 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.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора:
[229; 242; 248; 249; 250; 254]

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 висновки та пропозиції:

11. Дослідження введеного в нормативне поле вітчизняного бюджетного обліку поняття «система бухгалтерського обліку в державному секторі» в контексті визначеного її суб'єктного складу вказала на існуюче протиріччя з Господарським кодексом України. З метою його усунення, а також гармонізації положень вітчизняного бухгалтерського обліку до світових підходів Статистики державних фінансів 2001 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. На основі цього, а також завдань Стратегії модернізації автором запропоновано внести зміни в назви НП(С)БОДС на НП(С) БОСЗДУ (тих, що торкаються питань бухгалтерського обліку); НП(С)БОДС на НП(С)ФЗОСЗДУ (тих, що торкаються питань фінансової звітності).

12. Побудова нової складової вітчизняної системи бухгалтерського обліку – обліку в секторі загального державного управління - потребує розробки його теоретичних положень, до яких відносяться ідентифікація його місця, ролі, мети, предмету, об'єктів, функцій та завдань. В роботі визначено місце та роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління на трьох економічних рівнях: 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 автором пропонується розуміти під бухгалтерським обліком в секторі загального державного управління інтегровану інформаційну систему в межах якої здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів та кошторисів суб'єктами бухгалтерського обліку внутрішнім і зовнішнім користувачам. Досягнення мети та вивчення предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління здійснюється через реалізацію його функції та завдань.

13. В умовах міжнародної облікової стандартизації на основі МСБОДС ключову роль в побудові нового методологічного інструментарію відіграє метод нарахування. Аналіз вітчизняної практики свідчить про застосування в бухгалтерському обліку виконання Державного та місцевих бюджетів, а також державних (позабюджетних) цільових фондів касового методу, а в практиці бухгалтерського обліку виконання кошторису – касового та модифікованого методу нарахування. Дослідження касового методу та методу нарахування виявив значні переваги методу нарахування, як то: фінансовий результат визначається різницею нарахованих попередньо пов'язаних в обліку причинно-наслідковим зв'язком доходів та витрат за певними періодами; реєстрація або визнання видатків у момент їх здійснення; облік усіх ресурсних потоків, у тому числі й тих, які не приводять до виникнення касових потоків, але впливають на вартість послуг (амортизація); можливість одержання інформації про стан активів і пасивів; можливість роздільного обліку 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); можливість обліку 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 перед усім визнання доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

4. Аналіз позицій НП(С)БОДС свідчить про представлення в них окремих аспектів визнання доходів та витрат, втім, порядок обліку доходів узагальнено в окремому НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зважаючи на ключову роль категорії «витрати» в роботі умотивовано необхідність розробки окремого НП(С)БОСЗДУ «Витрати». Враховуючі 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 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. Запровадження розробленого Проекту НП(С)БОСЗДУ «Витрати» забезпечить підвищення оперативності обробки інформації у процесі складання форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», високий рівень аналітичності обліку витрат та видатків, а також закріпить дію принципу нарахування на рівні витрат суб'єктів сектору загального державного управління.

5. З метою теоретичного обґрунтування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в роботі сформульовано його визначення. Дослідження факторів та умов, що впливають на формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління дозволило виокремити ключові вимоги, з урахуванням яких, а також досвіду побудови таких планів рахунків країнами ЄС та Росією автором розроблено та обґрунтовано проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, яка передбачає наявність таких класів: 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 класифікація бухгалтерської звітності суб'єктів сектору державного управління за такими ознаками: 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). З метою подальшої розробки положень фінансової звітності суб'єктів сектору загального державного управління автором розроблено проект НП(С)ФЗСЗДУ «Подання бюджетної інформації у фінансових звітності». Реалізація представленого 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.

7. Аналіз завдань Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, а також специфіки участі різних розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі свідчить про необхідність уточнення положень 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 кваліфікаційні характеристики, визначених Міністерством праці та соціальних відносин України, в роботі сформовано та представлено перелік функцій та завдань головних бухгалтерів головних розпорядників бюджетних коштів, реалізація яких забезпечить підвищення

вимог до вказаних посадових осіб, відповідальності та статусу вказаної категорії 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 його контролю. З метою уточнення 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». На основі визначеного складу робіт 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 необхідність запровадження посади державних бухгалтерів з на чолі йому відділу контролю, з подвійним рівнем підпорядкування останнього структурного підрозділу головного розпорядника бюджетних коштів (адміністративно та організаційно - головному бухгалтеру, методично – державному бухгалтеру).

8. В роботі умотивовано вагому роль методичного та програмного забезпечення в підсистемі забезпечення технології облікового процесу. На основі загальних підходів до впровадження нового методологічного інструментарію в систему бухгалтерського обліку, в роботі запропоновано комплекс робіт з формування оновленого методичного забезпечення. Доведено, що впровадження інформаційних технологій має вирішуватися 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. На основі системного та кібернетичного підходів сформована комп'ютерна модель бухгалтерського обліку в секторі

загального державного управління, що базується на принципах модульності, розширення, відкритості, адаптації, комплексного захисту інформаційних ресурсів, а також порядок створення і впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

9. Запорукою успішної реалізації Стратегії модернізації виступає підготовка та перепідготовку фахівців з обліку в секторі загального державного управління. Досвід реорганізації підготовки облікових фахівців в умовах переходу до МСБО, МСФЗ, МСБОДС різних країн світу, тенденцій їх подальшого розвитку, орієнтирів розвитку вітчизняної вищої освіти уможливив 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, розроблено та умотивовано необхідність введення навчального курсу «Контролерство». Дослідження вимог до організації навчання фахівців-обліковців в умовах оновлення системи бухгалтерського обліку дозволило презентувати основні підходи щодо поетапної організації такого навчання. Реалізація вказаних заходів сприятиме швидкому та якісному засвоєнню матеріалу, успішній адаптації облікового персоналу суб'єктів сектору загального державного управління до нових облікових підходів, а отже і кінцевій реалізації результатів Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>].
2. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К., 2006. — 520с.
3. Кіндрацька Л.М. Бухгалтерський облік в банках: методологія і практика: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – 286с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 533с.
5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 288с.
6. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.
7. Економічна теорія: Політекономія/ (В.Д.Базилевич, В.М.Попов, К.С.Базилевич, Н.І.Гражевська) За ред.В.Д.Базилевич. – 7-ме вид., стрер. – К.:Знання-Прес, 2008. – 719с.
8. Ковальчук В.М. Ковальчук В. М. Загальна теорія економіки: теоретична економіка : навч. посіб. / В. М. Ковальчук. — Тернопіль : ТАНГ — «Астон», 1998. — 368 с.
9. Касьяненко В.О. Моделювання та прогнозування економічних процесів [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://sumdu.telesweet.net/doc/lections/Modelyuvannya-ta-prognozuvannya-ekonomichnih-protsesiv/12834/index.html>

- 10.Юрій С.І., Федосов В.М. Фінанси [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://pidruchniki.com.ua/14201126/finansii/zagalna_harakteristika_finansiv_skandinavskih_krayin
- 11.Єщенко П.С. Сучасна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slv.com.ua/book/64/4746.html>
- 12.Конституція України: Закон України від 28.06.96 №254к/96-вр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon1.rada.gov.ua.
- 13.Історія економічних вчень: Підручник/ (В.Д.Базилевич, П.М.Леоненко, Т.В.Гайдай, О.П.Нестеренко, А.О.Маслов, Л.В.Вернигора) За ред. В.Д.Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 1300с.
- 14.Шульга Ж. О. Проблеми соціально орієнтованої ринкової економіки: теоретико-методологічний аспект // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. Вип.№ 2(6). - 2009. – Бердянськ: БУМБ. – С.47-51.
- 15.Дребот О.М. Особливості побудови соціально-орієнтованої економіки у трансформаційний період // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 109/2010. Серія: Економіка і фінанси. — Севастополь, 2010. – С.33-36.
- 16.Зайцев Ю.К. Соціалізація економіки України та системна трансформація суспільства: методологія і практика: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002.– 188с
- 17.Про основи національної безпеки: Закон України від 19.06.2003 №964-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon1.rada.gov.ua
- 18.Україна офіційно для ЄС – країна з ринковою економікою // Українська правда. 23 грудня 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.pravda.com.ua/news/2005/12/23/3041735/>

- 19.США надали Україні статус країни з ринковою економікою //Сила народу 17 лютого 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.silinaroda.com/index.php?itemid=5096>
- 20.Мальський О. Ринковий статус країни: трохи історії та теорії // «Дзеркало тижня» №9, 11 Березень 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dt.ua/articles/46161>
- 21.Злупко С.М. Основи історії економічної теорії: Навчальний посібник. Львів: ЛНУ ім.Івана Франка, 2011. – 628с.
- 22.Фаріон А. І. Проблеми оцінки конкурентноспроможності регіону / А. І. Фаріон // Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Устойчивое развитие городов» : Управления проектами и программами городского и регионального развития». – Харьков: ХНАГХ, 2010. – С. 126–128.
- 23.Третяк В.П. Вплив соціальної сфери на соціалізацію трансформації економіки України // Актуальні проблеми економіки №5 (95)- К.:НАУ - 2009. – С.94-98.
- 24.Про Стратегію економічного та соціального розвитку України "Шляхом європейської інтеграції" на 2004-2015 роки: Указ президента України № 493/2004 від 28.04.04 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=493%2F2004>].
- 25.Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004 – 2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції»/ Авт.кол.: А.С.Гальчинський, В.М.Геєць та ін.; Нац.ін-т стратег. Дослідж., Ін-т екон. Прогнозування НАН України, М-во економіки ІА з питань європ. Інтеграц. України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 415с.
- 26.Перехідна економіка: Підручник / (В. М. Геєць, Є. Г. Панченко, Е. М. Лібанова та ін.); за ред.В. М. Гейця. — Вища школа, 2003. — 591 с.
- 27.Соціальна ринкова економіка: основні орієнтири для України / (Р. Клапгам, О. Олійник, А. Мокій, В. Борщевський, В. Магас, Ю.

- Давиденко) під редакцією проф. Р. Клапгама. — Представництво Фонду ім. Конрада Аденауера, 2006. — 64 с.
28. Державне регулювання економіки України: методологія, напрями, тенденції, проблеми / (Антошкіна Л.І., Бабіч Н.М., Беседін В.Ф., Беседін І.В., Бондар І.К.) За ред. д-ра екон. наук М.М. Якубовського. — К.: НДЕІ Міністерства економіки України, 2005. — 410с.
29. Медведєв Д.М. Розвиток державного сектора економіки в Україні [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 / Медведєв Дмитро Миколайович; НАН України, Інститут економіки промисловості. — Донецьк, 2006. — 20 с.
30. Осмінська О.Б. Теретичні концепції соціального ринкового господарства // Збірник науково-технічних праць НЛТУ України. — Вип.19.7 — 2009. — с.186-192.
31. О.І.Синенко, С.Л.Кучер. Державний сектор економіки: підходи та пропозиції щодо формування//Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. Вип.3. — 2010. — К.: ФДМУ. — с.9-10.
32. О.Ю.Чубукова, О.І.Синенко Підходи до формування державного сектора національної економіки // Бердянського університету менеджменту і бізнесу. Вип.№ 1(9).- 2010.— Бердянськ: БУМБ.—С.49-53.
33. 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
34. Головінов О.М. Транформація ролі державного сектору в умовах глобалізації // Вісник Доцецького університету економіки і торгівлі ім.М.Туган-Барановського. Вип.3. Серія: Економічні науки. — 2009. — Донецьк: ДУЕТ- с.15-24.
35. 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.
36. Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін / Монографія: (А.Ф.Мельник, Г.Л.Монастирський, Т.Л.Желюк, А.Ю.Жуковська, А.Ю.Васіна, О.В.Другопольський, Л.А.Лаврів, О.Ф.Овсянюк-Бердадів, Н.В.Ціщик, О.З.Апостолюк, Ю.А.Богач) За ред. д-ра екон. н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка». – 2009. – 528 с.
37. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.07 N 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
38. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук.практ. видан.)/ за заг. Ред.. Ф.О.Ярошенка. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – Т.1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України/ Т.І.Сфіменко, Л.Г.Ловінська, С.В.Свірко, С.О.Левицька та ін.. – 2010. – 226с.
39. Імплементация [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Імплементация>
40. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Закон України N 237/94-ВР від 10.11.1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
41. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президенту України N 615/98 від 11.06.1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>;
42. Про затвердження Програми інтеграції України до Європейського Союзу та Спільною стратегією Європейського Союзу щодо України: Указ Президенту України N 1072/2000 від 14.09.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>].

43. Про Концепцію адаптації законодавства України: Постанова Кабінету Міністрів України N 1496 від 16.08.1999 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>;
44. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України N 228-IV від 21.11.2002р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>;
45. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України N 1629-IV від 18.03.2004р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
46. Про схвалення Плану дій «Україна – Європейський Союз: Європейська політика»: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 36-р від 12.02.2005р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
47. Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку: Закон Верховної Ради України N 591-VI від 24.09.08 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=591-17>
48. Бюджетная классификация и план счетов Украины, перспективы их реформирования [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.pempal.org/data/upload/files/2010/10/-.pdf>;
49. Розробка стандартів [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=28860>;
50. Уніфікований план рахунків [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=28860>;
51. Модернізація бухгалтерського обліку сектору державного управління [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=28860>

- 52.Свірко С.В. Концепція розвитку обліку бюджетних установ в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародною практикою//Вчені записки - Вип.5. - К.: КНЕУ- 2003,. - с.117-123.
- 53.Програма реформування системи бухгалтерського обліку: Постанова Кабінету міністрів України № 1706 від 28.10.98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
- 54.Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері: Указ Президента України від 25.12.01 № 1251/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
- 55.Свірко С.В. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні // Проблеми формування ринкової економіки. - Спецвипуск. — К.: КНЕУ. - 2001. - с. 55–59
- 56.Джога Р.Т. Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України // Бухгалтерський облік і аудит. - 2002. - № 4. - с. 20–21
- 57.Свірко С.В. Бухгалтерський облік виконання кошторису в контексті процесів міжнародної інтеграції: сучасний стан та перспективи розвитку // Матеріали міжнародної конференції «Міжнародні стандарти фінансової звітності – шлях до підвищення конкурентноздатності українських підприємств в умовах вступу до СОТ» [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.uasa.org/ukr/>
- 58.Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Головного управління Державного казначейства України № 114 від 10.12.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?find=1&textl=1&user=o78&text=%F0%E0F5F3ED%EA&x=11&y=5>

59. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України № 61 від 10.07.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?find=1&textl=1&user=o78&text=%F0%E0%F5%F3%ED%EA&x=11&y=5>];
60. Про затвердження Інструкції з обліку запасів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України № 25 від 08.12.2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
61. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
62. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямків використання: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.02 № 659 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
63. Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ: Наказ Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки від 02.12.97 № 127/138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
64. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету: Наказ Державного казначейства України від 25.05.04 № 89 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

65. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства України N 205 від 04.11.02 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
66. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушень у бюджетній сфері: Указ Президента України від 25.12.01 № 1251/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
67. Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання: Наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
68. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання: Наказ Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України N 125/70 від 02.12.97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
69. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
70. Про Державне казначейство України: Указу Президента України N 335 від 27.04.95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
71. Питання Державного казначейства: Постанова Кабінету Міністрів України N 590 від 31.07.95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>

72. Про затвердження інструктивної бази: Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>:
73. Про Положення про Державну казначейську службу України: Указ Президента України № N 460/2011 від 13.04.11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>:
74. 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
75. 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.
76. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ // «Казна України». - № 3 (12). – 2011. – С.16-18
77. Про вступ України до Міжнародного валютного фонду, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародної фінансової корпорації, Міжнародної асоціації розвитку та Багатостороннього агентства по гарантіях інвестицій: Закон України № 2402-ХІІ від 03.06.92
78. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Закон України N 237/94-ВР від 10.11.94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998_012

- 79.Співробітництво України з міжнародними фінансовими організаціями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.mfa.gov.ua/data/upload/publication/turkey/ua/43/ukr-ifo.doc
- 80.Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку: Монографія / (Геєць В.М., Александрова В.П., Артёмова Т.І., Бажал Ю.М., Барановський О.І., Близнюк В.В. та інш.) За ред. акад. НАН України В.М.Гейця. – К.: Ін-т екон. прогноз.; Фенікс, 2003. – 1008с.
- 81.Новий тлумачний словник української мови (у 4 т.) / Уклад. Яремко В. В., Сліпушко О. М., — Т.4. — К.: АКОНІТ, 2001. - 941с.
- 82.Стратегія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Стратегия>].
- 83.Модернізація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Модернизация>
- 84.Кауцкий Л.С. Бюджетный учет и отчетность. – М.: Центральные заочные курсы по повышению квалификации главных и старших бухгалтеров при Всесоюзном заочном финансовом институте, 1952. – 350 с.
- 85.Дедков Е. П. Развитие бюджетного учёта. - М.: Госфиниздат, 1962.- 135с.
- 86.Економічна енциклопедія [Текст] : у 3 т. / гол. ред. Б. Д. Гаврилишин. - К. : Видавничий центр "Академія", 2000 . - Т. 3 : П (поручництво)- Я (японський центр продуктивності) /(В.Д.Гаврилишин, С.В.Мочерний, О.А.Устенко, О.І.Амоша, Л.К.Безчасний та ін..) відп. ред. С. В. Мочерний. - К. ; Т. : [б.в.], 2002. - 952 с.
- 87.Ставровский Е. О формировании государственного сектора экономики / Е. Ставровский // Экономика Украины. – 1999. – № 7. – С. 12–19.
- 88.Єщенко П. С. Нова модель держави / П. С. Єщенко, Б. Є. Кваснюк, О. А. Бірюков. – Слов'янськ, 2002. – 144 с.

89. Кучеренко В. Р. Основы государственного регулирования экономики : уч. пособ. / В. Р. Кучеренко, В. А. Карпов, Е. А. Кузнецов. – Одесса : Астропринт, 2001. – 160 с.
90. Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін / Монографія: (А.Ф.Мельник, Г.Л.Монастирський, Т.Л.Желюк, А.Ю.Жуковська, А.Ю.Васіна, О.В.Другопольський, Л.А.Лаврів, О.Ф.Овсянюк-Бердадів, Н.В.Ціщик, О.З.Апостолюк, Ю.А.Богач) За ред. д-ра екон. н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка». – 2009. – 528 с.
91. Бондаренко Н.В. Концепція розвитку державного сектору економіки // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. Вип.1. – 2010. – Запоріжжя: КПУ – С.40-45
92. Кухар О. В. Державний сектор в умовах ринкової трансформації економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.01.01 / О. В. Кухар. – Львів, 2004. – 22с.
93. Головінов О.М. Державний сектор сучасної економіки: питання теорії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.00.01 / О.М.Головінов. – Донецьк, 2009. – 28с.
94. О.Пасхавер Управління державною власністю в Україні: аналіз і рекомендації з удосконалення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://brc.undp.org.ua/img/publications/Governance%20in%20state%20property_analytical%20note_Pashaver_ukr.pdf
95. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
96. 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
97. Джозеф Е.Стігліц Економіка державного сектору /Пер. з англ.. А.Олійник, Р.Скільський. – К.:Основи, 1998. – 854с.

- 98.Руководство по статистике государственных финансов 2001 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/rus/index.htm>
- 99.Моторин Р.М., Моторина Т.М. Система національних рахунків: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 336с.
100. Царук О.В Гармонізація системи статистики державних фінансів з міжнародними стандартами: статистика державного боргу та дефіциту бюджету // Статистика України. - 2006. - № 3. - с. 21-25
101. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>
102. Гуманітарна сфера: питання теорії і практики: Монографія / В.І. Куценко, Л.Г. Богуш, О.А. Комарова, Я.В. Остафійчук; За ред. В.І. Куценко. – К.: Науковий світ, 2002. – 456 с.
103. Данилишин Б.М., Куценко В.І., Остафійчук Я.В. Сфера та ринок послуг у контексті соціальної модифікації суспільства: Монографія. – К.: Нічлава, 2005. – 328 с.
104. Грузева В. Ю. Соціальне становище України та шляхи вдосконалення системи управління соціальною сферою [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.rusnauka.com/4_SWMN_2010/Economics/58455.doc.htm
105. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України N 1202 від 12.10.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>].
106. Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.ebooktime.net/book_63_glava_4_Модуль_1_ТЕОРЕТИД.html

107. Система обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / (М.П.Войнаренко, Л.В.Скоробагата, А.В.Хмелевська, С.В.Третько, М.С.Васьковська та ін..) За ред.проф. М.П.Войнаренка. – Київ: Наукова думка, 2002. – 718с.
108. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 752с.
109. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488с.
110. Свірко С.В. Облік виконання бюджету: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. (для студентів магістерської програми «Облік і аудит»). – К.:КНЕУ, 2004. – 290с.
111. Джога Р.Т., Синельник Л.М., Дунаєва М.В. Облік у бюджетних установах: Підручник/ За ред. Р.Т.Джоги. – К.:КНЕУ, 2006. – 480с.
112. Про затвердження Класифікації інституційних секторів економіки України: Наказ Державного комітету статистики України №96 від 18.04.05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0096202-05>].
113. 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.
114. Левицкая С.О. Реформування бюджетного обліку: державне економіко-правове регулювання, перспективи//Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. – Вып.1. Том II. – Донецьк, 2008. – С.46-52.
115. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.09

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
116. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
117. Бутинець Ф.Ф. Становлення бухгалтерського обліку як науки // Праці Міжнар. наук.-практ. конф. «Розвиток науки про бухгалтерський облік». - №12.- ч.1. – Житомир: ЖІТІ. – 2000 – С.5 -23.
118. Кохановский В.П., Золотухина Е.В., Лешкевич Т.Г., Фатхи Т.Б. Философия для аспирантов.: Учебное пособие. Изд. 2-е - Ростов н/Д: "Феникс", 2003. - 448 с.
119. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку / Н.М. Малюга; [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 541 с.
120. Эйдограф. Нет ничего практичнее хорошей теории [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eidograph.livejournal.com/90155.html>
121. Свірко С.В. Проблеми ідентифікації змістовного наповнення відправних положень бухгалтерського обліку в дисертаційних роботах вчених України// Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип.12. – К.:КНЕУ, 2009. - С. 289-297.
122. Свірко С.В. Шляхи розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку виконання кошторису // VI-а міжнародна конференція. Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення і напрями подальшого розвитку. ЖДТУ. Житомир 18-19 жовтня 2007р. – 2007. - С.312-337.
123. Свірко С.В. Місце, роль та призначення бухгалтерського обліку виконання кошторису на етапі реформування економічної моделі України //Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип..2. – К.:КНЕУ, 2003. - С.242 – 248.

124. Сахарцева И.И., Романенко Т.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях (учебное пособие). – К.: «Кондор», - 2003. – 328с.
125. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навчальний посібник: / (Ф.Ф.Бутинець, С.Л.Береза, І.В.Жиглей, Н.М.Малюга та інші) За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448с.
126. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. Навч. посібник/ (В.І.Лемішовський, Л.Я.Сеньків, В.С.Мохняк, Н.М.Восько, Р.Л.Хом'як та інші) За ред. В.І.Лемішовського. – 3-є вид., доп. і перероб. – Львів: «Інтелект – Захід», 2008. – 1120с.
127. Облік в бюджетних установах: Навчальний посібник / (О.А.Заїнчковський, Т.М.Сторожук, О.О.Бідюк, Іванова Т.С. та інші) За заг. ред. О.А.Заїнчковського, Т.М.Сторожук. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 535с.
128. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: Навчально-методичний посібник.–К.: КНЕУ, 2000. – 188с.
129. Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р.Т.Джоги. – К.:КНЕУ, 2003. – 483 с.
130. Желюк Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : Навчальний посібник.– Тернопіль: “Економічна думка”, 2006. – 306 с.
131. Юрій С.І., Стоян В.І., Даневич О.С. Казначейська система: Підручник. – 2-ге вид. змін. й доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 818с.
132. Добрынин А., Тарасевич Л. Экономическая теория. Микро-, макро-, мегаэкономика. - СПб: Питер. – 2003. – 544с.
133. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

134. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
135. Управління державний бюджетом України: підручник / колектив авторів [загальна редакція М.Я.Азарова]. – К.: Зовнішня торгівля, 2010. – 816с.
136. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
137. Свірко С.В. Бухгалтерський облік виконання кошторису: сутність та призначення, місце і роль, функції та завдання // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 17. – К.: КНЕУ, 2007. - С. 327-340.
138. Хорунжак Н.М. Передумови розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icp-ua.com/uk/node/489>
139. Кірейцев Г.Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку // Праці Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток науки про бухгалтерський облік».- №12.- ч.1.— Житомир: ЖІТІ, 2000. - С. 67- 71.
140. Жиглей І.В. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку як значимої для суспільства науки: аналіз англomовної періодичної літератури [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/13.pdf
141. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции “Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития”. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
142. Жиглей І.В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку та контролю як шлях до розв’язання проблем соціального розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/57.pdf

143. Жиглей І.В. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/1_13/7.pdf
144. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови. Начально-методичний посібник. - К.: Знання, 2002. – 231 с.
145. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Знання-Прес, 2003. — 444 с.
146. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: КНЕУ, 2001. - 334 с.
147. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.
148. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640с.
149. 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.
150. Про стандартизацію: Закон України від 17.05.2001 № 2408 – III [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
151. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учёта. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 276с.
152. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. - 301с.
153. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К: КНЕУ, 2006.–244с.
154. Комітет з питань державного сектору: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81045/B3.pdf>

155. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного . – К.: УАСБА, 2009. - Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід /Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О.Канцуров – 2009. – 479с.
156. Свірко С.В. Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ України як елемент гармонізації складових вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних аналогів // Проблемы функционирования предприятий различных форм собственности: Сб.науч.тр. – Вып.1. Т.ІІ/НАН України. – Донецьк, Ін-т економіки пром-ти, 2008. – С.62-73.
157. Before the IPSAS standards, similar to the framework in the IFRS system there is a preface which sets out the framework conditions for the IPSAS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm
158. Глосарій термінів, наведених у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81067/C.pdf>
159. IPSAS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/International_Public_Sector_Accounting_Standards
160. МСФЗДС 1 «Подання фінансової звітності»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81047/1a.pdf>
161. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип.23. – К.:КНЕУ, 2010 . – С. 470-486
162. Принцип бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Принцип_бухгалтерського_обліку
163. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.11 № 2:

- [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=21-2011-%EF>
164. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>
165. Comparison of Cash Method and Accrual Method of accounting: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://en.wikipedia.org/wiki/Comparison_of_Cash_Method_and_Accrual_Method_of_accounting
166. Stan Snyder. Understanding cash and accrual basis accounting: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://office.microsoft.com/en-us/support/understanding-cash-and-accrual-basis-accounting-NA010164612.aspx>
167. Руководство по управлению региональными и муниципальными финансами. Том 1. Глава 6: Бюджетный учет и отчетность: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS_3.6_Final_report_7.pdf
168. Методы учета: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://geoims.com/osnovy-byudzhetnogo-ucheta/metody-ucheta>; Accounting Methods [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2205.asp
169. John J. Glynn. Public sector financial control and accounting. – Blackwell: Oxford, New York, N.Y., USA, 1993. - 278 p.
170. Реорганизация системы бухгалтерского учета в бюджетной сфере [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://udik.com.ua/books/book-1356/>
171. Accrual Method Accounting: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2208.asp
172. Cash Method Accounting: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://taxguide.completetax.com/text/Q11_2206.asp

173. Cash vs. Accrual Accounting: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nolo.com/legal-encyclopedia/cash-vs-accrual-accounting-29513.html>
174. 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.
175. 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.
176. Міжнародні стандарти фінансової звітності: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
177. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533
178. 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
179. Про бюджету класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.11 № 11: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0011201-11>
180. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0011201-11>

181. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А. Азраиляна. - М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
182. Пархоменко В.М., Петрук О.М. План рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 19. – С. 233-240
183. Петрук О.М. Місце плану рахунків в системі бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 4 (26).– С. 209-217
184. Боримська К.П. План рахунків бухгалтерського обліку як інтегрована облікова модель: підходи до побудови // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. - №3 (53). – С.37-43
185. Петрук О.М. Сучасне розуміння методу бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 1 (27). – С. 168-179
186. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік як джерело в системі інформаційного забезпечення економіки України // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. - №1 (51). – С.46-50
187. Левицька С.О., Кошка К.А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Випуск 3 (47). Секція Економіка. Частина I. – 2009 — Рівне: НУВГП – С.379-387
188. Ришар Ж. Европейские планы счетов / Ж.Ришар, Я.В.Соколов, В.В.Ковалев // Бухгалтерський учет. – 1999. - №9. – С.47-50.
189. Министерство финансов России: [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://ru.wikipedia.org/wiki/Министерство_финансов_Российской_империи

190. Шмелев К.В. Правовое регулирование бюджетных отношений в дореволюционной России (1862-1904 годы) : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01.- : Н. Новгород, 2004. - 176 с.
191. Бюджетная реформа 1858-1862 гг. - важнейшее событие в российских финансах 19 века [Текст] / С.И. Лушин // Финансы. - 2004. - №6. - С. 74-77.
192. Економічна енциклопедія [Текст] : у 3 т. / гол. ред. Б. Д. Гаврилишин. - К. : Видавничий центр "Академія", 2000 . - Т. 2 : К (концентрація капіталу)- П (портфельний аналіз) /(В.Д.Гаврилишин, С.В.Мочерний, О.А.Устенко, О.І.Амоша, Л.К.Безчасний та ін..) відп. ред. С. В. Мочерний. - К. ; Т. : [б.в.], 2002. - 846 с.
193. Отчет об участии специалистов Федерального казначейства в семинаре Казначейского сообщества "РЕМПАЛ" и встречах с представителями Министерства финансов Республики Таджикистан с 10 по 16 октября 2010 года, Республика Таджикистан, г. Душанбе: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.roskazna.ru/news_1532.html
194. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета органов государственной власти, органом иестного самоуправления, органов управлыния государственными внебюджетными фондами, органами управлыния государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/budget/classandaccounting/budgetaccounting>
195. Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н ":[Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/budget/classandaccounting/budgetaccounting>

196. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению: Приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н:[Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/budget/classandaccounting/budgetaccounting/>
197. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.І: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»]/ Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512с.
198. Боримська К.П. План рахунків бухгалтерського обліку як інтегрована облікова модель: підходи до побудови // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. - №3 (53). – С.37-43.
199. Кузнецова Е.В. Моделирование планов счетов формального монизма, дуализма и плюрализма/ Е.В.Кузнецова// Управленческий учет. – 2009. - №2(28). – С.80-88.
200. Счета и двойная запись в бухгалтерском учёте: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=10885&pg=7&lang=ru>
201. Международные стандарты бухгалтерского учета (Учебное пособие). Автор: Полещук Т.А. , редактор: Моисеева Л.В. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0023.asp/
202. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/63.pdf
203. Ковальчук Є., Панасюк В. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління: [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/31Ee5e.pdf
204. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ

- Міністерства фінансів України та Державного казначейства України від 05.01.2011 № 2: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1201.172.0>
205. МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах бюджетної інформації»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/265673/24_final.pdf
206. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів від 28.02.02 р. № 228: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>
207. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету та Інструкції про складання і виконання розпису Державного бюджету України: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.02р № 57: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0086-02>
208. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. – Вид. 2-ге, без змін. – К.: КНЕУ, 2006. – 380с.
209. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Навч. підручник. - Рівне: НУВГП, 2010. – 205с.
210. Кондрашова, Т. М. Розробка і впровадження системи управління бюджетними коштами державних вищих навчальних закладів [Текст] / Т.М. Кондрашова // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України. - 2004. - №9. - С. 45-51.
211. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. – К.:НДФІ, 2006. – 240с.

212. Сопко В.В., Загородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.:КНЕУ, 2004. – 412с
213. Бутинець Ф.Ф., Войнарович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / За ред. д.е.н., проф.. Ф.Ф.Бутинця. – 4-е вид., доп. І перероб. –Житомир:ПП «Рута», 2005. – 528с.
214. Кудря-Висоцька О.П. Організація обліку: Навчальний посібник. – Л.: ЛБІ НБУ, 2006. – 223с.
215. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник/ За редакцією В.С.Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696с.
216. Кондрашова Т.М. Організація обліку витрат основної діяльності державного ВНЗ// Економіка: проблеми теорії та практики – Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету. – Вип. 193. – Т. II. Дніпропетровськ, 2004. – С. 345–353.
217. Коментарі до Бюджетного кодексу України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://radnuk.info/komentar/bydjet.html>
218. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанову Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>
219. Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи: Наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0281-11>
220. Гізатуліна Л.В. Бухгалтер – професія державної ваги (деякі питання щодо виконання постанови Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи») // «Казна України». - № 3 (12). - 2011. – С. 13-15.

221. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII: Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>
222. Попадюха Н. Функції, права та обов'язки головних розпорядників коштів як учасників бюджетних правовідносин: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/26.pdf
223. Свірко С.В. Мотиваційні аспекти праці бухгалтерів: світовий досвід і проблеми його впровадження в Україні // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Науковий журнал Тернопільської академії народного господарства. – спецвип. 18-2. – 2001. – С.104 – 109.
224. Чумаченко М.Г., Свірко С.В. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн заходу // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип.15. – К.: КНЕУ, 2010. – С.352-365.
225. Dr. Brian Patrick Green [Controllershipe. The Other Accounting Career](http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershipeTheOtherAccountingCareer.pdf): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/pdf/ControllershipeTheOtherAccountingCareer.pdf>
226. Controllershipe Treasurership [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.maaw.info/ControllershipeTreasurership.htm>
227. Janice M. Roehl-Anderson, Steven M. Bragg. The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant, 3th Edition. - John Wiley and Sons, USA. – 2005. - 460 p.
228. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників бухгалтерії http://www.balance.ua/ua/sai/sprav_info/dov_buh_spec_ua.htm
229. Фаріон А. І. Розвиток аудиту ефективності в державному секторі / А. І. Фаріон // Збірник матеріалів-доповідей : Міжнародна наукова-практична конференція «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і

- перспективи розвитку», 15–16 квітня 2010 р. – Івано-Франківськ, 2010. – С. 150–152.
230. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Перша редакція Постанови Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. N 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base02/ukr02060.htm>
231. Чечуліна О.О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>
232. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf
233. Чемерис О.М. Управлінські аспекти удосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf
234. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm
235. Про внесення змін до Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.balance.ua/sai/sprav_info/nova_forma_buhucheta/Proekt.htm
236. «Establishing and Developing a Professional Accountancy Body»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/professional-accountancy-organization-development-committee/good-practice-guidance-20>

237. Розвиток світової бухгалтерської професії - думка IFAC: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kagaudit.com/i/Ing.ua/page.news_detail/news_id.466/menuid.50
238. The role of the professional public sector accountancy body in effective administration: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.cipfa.org.uk/international/download/Role_Prof_Sector.pdf
239. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна та фінансових ресурсів: Постанова Кабінету міністрів України від 29.11.06 №1673: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
240. Государственный финансовый контроль с 1917 по 1941 год: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rustrana.ru/rubrics.php?r_id=821
241. Положение об институте государственных бухгалтеров-экспертов: Постановление СНК СССР от 18 августа 1925 года: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://law-news.ru/cp/c23/page_122.html
242. 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.
243. Деякі питання організації бюджетного процесу: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.08 № 1036: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
244. Свірко С.В. Вітчизняний інститут державних бухгалтерів: історичний досвід, реалії сучасності та перспективи розвитку // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип. 21. – К.:КНЕУ, 2009 . – С. 505-516

245. Сушко Н.І. Ключові напрями реалізації модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі //Проблеми підвищення ефективності функціонування підприємств різних форм власності. – Вып.1. Том II. – Донецьк, 2008. – С.24-39
246. Чечуліна О.О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644;jsessionid=A30528646812B2674324A068F25B97D3>
247. Свірко С.В. Організація забезпечення бухгалтерського обліку // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.10. – К.:КНЕУ, 2002. - С.266-275
248. 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
249. Фаріон А. И., Фаріон И. Д. Адаптація нормативно-правового и методологического обеспечения осуществления операций исполнения регионального бюджета / А. И. Фаріон, И. Д. Фаріон // Тезисы докладов : VI международная научно-практическая конференция “Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем”, Гомель, 26–27 ноября 2009 г. – В 2 ч. – Ч. I. – Гомель: ГТЕУ им. П. О. Сухого, 2009. – С. 163–165.
250. 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

251. Ильина О.П. Информационные технологии бухгалтерского учета. – СПб.: Питер, 2001. – 688с.
252. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія. – К.: КНЕУ, 2010. – 263с.
253. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: - К.: Знання. -2008. – 343с.
254. 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
255. Система: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/Система>
256. Островский О.М. Типовые элементы организации бухгалтерського учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224с.
257. Образи та інформація в кібернетичних системах: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.franko.lviv.ua/ujcl/book/bookukr2.pdf>
258. Бир С. Кибернетика и менеджмент: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.certicom.kiev.ua/Beer-Kybern-Managem.html>
259. Сентябов В. Что скрывается за автоматизацией бюджетного учета// Свое дело. – 2002. - №3. // <http://www.npo-comp.ru/306780.shtml>
260. Свірко С.В. Алгоритм організації бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ та методичні підходи до його побудови // Формування ринкової економіки. - Вип.11. - К.:КНЕУ, 2003. - С.220 – 231
261. Кузнецов С.В., Шур Е.С. Введение в проблему автоматизации бухгалтерского учета в ВУЗЕ // Университетское управление. УрГУ. – 1998. - №1(4) // [http://unimgmt.eunnet.net/unimgm/№1\(4\)_1998/win/](http://unimgmt.eunnet.net/unimgm/№1(4)_1998/win/)

262. Дмитриев С. Новые возможности автоматизации бухгалтерского учета в бюджетных организациях // Компьютерные вести. - 1999. - № 49 // www.kv.minsk.by/index1999492102.htm
263. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 369с.
264. Сопко В.В. Болонський процес: питання вищої освіти і науки за спеціальністю «Бухгалтерський облік (контроль), аналіз та аудит» // Бухгалтерський облік і аудит.-2004.- № 6. - С.25 – 30
265. Сопко В.В. Болонський процес: питання вищої освіти і науки за спеціальністю «Бухгалтерський облік (контроль), аналіз та аудит» // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 7. - С. 24 – 29
266. Сопко В.В. Болонський процес: питання вищої освіти і науки за спеціальністю «Бухгалтерський облік і аудит» // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 9. - С.26 – 28
267. Сопко В.В. Болонський процес: питання вищої освіти і науки за спеціальністю «Бухгалтерський облік, контроль, аналіз, аудит» // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 10. - С.22-30
268. Швець В. Стандартизація бухгалтерської освіти в Україні: організація та методика здійснення // Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - № 5.- С.21 – 31
269. Мних Є.В. До питань трансформації системи підготовки фахівців з обліку та аудиту // Бухгалтерський облік і аудит.- 2004. - № 10. - С.31 – 32
270. Мних Є.В. Проблеми професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту в умовах інтеграції європейської освіти// Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - №5. - С.25-27
271. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерська освіта і Болонський процес: уніфікація чи гармонізація // День. – 2005.-№154.-С.1-3
272. Кузьмінський Ю.А., Мельничук М.Г. Болонський процес: удосконалення викладання бухгалтерського обліку для економістів та

- правознавців у Вищих навчальних закладах України // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 8. - С.37- 40
273. Гуцайлюк З.В. Реформування системи підготовки кадрів облікових працівників в Україні // Вісник. Сер.: Економіка — Вип.52.— К.: Київський національний університет ім. Т.Шевченка. - 2001. - С.20 – 22
274. Гуцайлюк З.В. Ще раз про вдосконалення бухгалтерського обліку в контекст Болонського процесу // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 10. - С.31 – 32
275. Білоусова І., Голов С. Ефективні антикризові заходи потребують сильної і сучасної бухгалтерської професії // Голос України. - 2009. - № 49 (4549). - 19 березня. – С.7.
276. Магістерські програми: Облік і контроль в секторі загального державного управління: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oef.kneu.edu.ua/ua/magpr_oef/obl_k_szdu/
277. Стратегія підготовки спеціалістів в умовах переходу на МСФО: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.femida-audit.com/news.php?&nid=1903>
278. Підготовка и перепідготовка кадрів в області бухгалтерського учета в соответствии МСФО: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://centralasia.usaid.gov/datafiles/_upload/presentation5_tur_ru.pdf
279. Внедрение МСФЗ в Европе: трудности и взгляд с разных сторон: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.finrep.kiev.ua/download/ifrs_18may11_hfortin_ru.pdf
280. Международные стандарты финансовой отчетности - тенденции и перспективы: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaap.ru/articles/77564/>
281. Janice M. Roehl-Anderson, Steven M. Bragg. Controllershship: The Work of the Managerial Accountant, 7th Edition. - John Wiley and Sons, USA. – 2004. - 1151 p.

282. Про вищу освіту: Проект Закону України від 22.12.2010 №7486-1:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=39329
283. Про Концепцію організації підготовки магістрів в Україні: Наказ Міністерства освіти України від 10.09.2010 № 99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0099290-10>
284. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
285. Ярошенко Ф. «Віртуальний університет забезпечить впровадження інноваційного підходу в управлінні державними фінансами»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=276447&cat_id=276435
286. Развитие человеческого капитала: опыт Федерального казначейства: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://academy.ru/t.asp?id=231>