

## V. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

С. В. Свірко, канд. екон. наук,  
доцент КНЕУ імені Вадима Гетьмана

### **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ: СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ, МІСЦЕ І РОЛЬ, ФУНКЦІЇ ТА ЗАВДАННЯ**

Бухгалтерський облік в бюджетних установах України перебуває у стадії активного реформування. Визначення кроків стратегії удосконалення даної системи не можливе без розуміння її функціонального призначення та визначення перспектив його розвитку. Розгляду цих питань і присвячено дану статтю. В ній автор здійснив дослідження сутності та призначення, місця і ролі, функцій та завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах України і сформував на його основі нове визначення бухгалтерського обліку виконання кошторису.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** функції, завдання, бухгалтерський облік виконання кошторису, бухгалтерський облік в бюджетних установах.

Бухгалтерський облік виконання кошторису є складною інформаційною системою облікового-забезпечувального спрямування, яка налічує тисячі років поступового розвитку. Сучасний етап його історії має досить чіткі але загальні орієнтири, які потребують опрацювання з метою їх конкретизації. Втім, розв'язання цього завдання не можливе без розуміння глибинних утворювальних факторних позицій, які формують базове підґрунтя даної системи. Їх дослідження варто починати з розгляду власне поняття бухгалтерського обліку бюджетних установ.

У спеціальній вітчизняній літературі можна знайти такі визначення даного терміна. Один із словників з бухгалтерського обліку та аудиту дає таке визначення: «Облік бухгалтерський у бюджетних установах — облік використання кошторисів витрат» [1, с. 400]. Учений-економіст Р. Т. Джога стверджує, що: «Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних та позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольна та інформаційну функцію, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності та самостійний навчальний курс» [2, с. 6].

Вочевидь перше визначення має щонайменше досить загальний і неточний характер навіть для літературних джерел довідникового спрямування, а тому, без сумніву, підлягає перегляду. Провідний учений з питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах Р. Т. Джога дає ґрунтовне визначення, однак його характеристики на нинішньому етапі розвитку бухгалтерського обліку виконання кошторису слід визнати змістовно недостатніми. При цьому їх логічна корекція потребує звернення до понять: «роль», «місце» та «призначення», «функції» та «завдання» бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Вивчення сучасних економічних, соціальних та політичних процесів вимагає розгляду бухгалтерського обліку бюджетних установ як: 1) частини вітчизняного бухгалтерського обліку; 2) компоненту загального інструментарію виконання бюджету країни; 3) засобу захисту прав держави як правовласника бюджетних установ; 4) складової міжнародного утворення «Бухгалтерський облік у державних та неприбуткових організаціях»; 5) вагомого елемента загального механізму управління бюджетними установами; 6) засобу захисту інтересів різних суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ.

З погляду складової комплексу національного бухгалтерського обліку облік виконання кошторису має відображати його характерні особливості, сформовані під впливом «історичної традиції» [3, с. 218], та відповідати нормативно-правовому полю вітчизняного бухгалтерського обліку загальної регламентації [4, с. 217—224]. Визначення принципів бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні потребує глибинного аналітичного дослідження його еволюції, яке на сьогодні, на жаль, відсутнє, а його проведення у майбутньому є малоімовірним через брак літературних джерел, які відображали б необхідні дані у достатньому обсязі для вироблення фундаментальних висновків. Межі сегмента суцільної регламентації чинного нормативно-правового поля бухгалтерського обліку України окреслюються такими документами: Законом України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»; Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88; Порядком подання фінансової звітності, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2000 р. № 419.

Дослідження наступної з позиційно-якісних характеристик бухгалтерського обліку в бюджетних установах потребує насам-

перед чіткого визначення поняття «бюджетний облік». Бюджетний облік являє собою складний обліковий комплекс, покликаний відображати діяльність держави з виконання її функцій і гарантій, наданих її громадянам, і полягає в спостереженні, відображенні, узагальненні та контролі за діяльністю установ і організацій, що мають делеговані державою повноваження щодо реалізації її законодавчих, виконавчих, контрольних, правових, охоронних й інших функцій та декларованих соціальних гарантій. За своєю внутрішньою структурою бюджетний облік поділяється на бухгалтерський облік виконання бюджету та бухгалтерський облік виконання кошторису [5, с. 151].

Правильність другої частини даного визначення, що наголошує на виокремленні бухгалтерського обліку бюджетних установ як складової бюджетного обліку, підтверджується роллю бюджетних установ у процесі виконання бюджету. З одного боку, бюджетні установи є рівноправними суб'єктами господарювання у процесі наповнення дохідної частини державного і місцевих бюджетів через отримання власних доходів, що входять до складу доходів відповідного рівня бюджету, та передання частини фінансово-грошових ресурсів як обов'язкових платежів і зборів до відповідних бюджетів. З іншого боку, бюджетні установи беруть участь у виконанні видаткової частини бюджетів як розпорядники коштів через установлений механізм отримання коштів відповідних бюджетів та їх використання згідно з показниками основного фінансового планового документа бюджетних установ — кошторису доходів і видатків. Тому і бухгалтерський облік виконання кошторису як засіб інформаційного забезпечення щодо обсягів надходжень до зазначеної частини доходів та здійснених видатків, безумовно, відіграє належну роль у процесі управління фінансовими ресурсами держави, а отже, і в процесі виконання бюджету країни в цілому.

Виокремленням наступної позиції автор наголошує на особливій значущості бухгалтерського обліку виконання кошторису в загальному механізмі процесу управління бюджетними установами. За умов багатопрофільності останніх, він являє собою складну агрегативну організаційну систему, спрямовану на збереження органічної структури відповідних суб'єктів, що має забезпечувати оптимальний режим функціонування цих суб'єктів та реалізацію програм їхньої діяльності. Серед функціональних складових системи управління бюджетних установ слід виділяти стратегічне, адміністративне, соціальне управління, управління персоналом, а також фінансове управління, яке займає одну із централь-

них позицій у загальній системі управління, оскільки саме воно виконує завдання щодо забезпечення фінансової стійкості установи чи організації. До елементів фінансового управління бюджетних установ належать: стратегічне та тактичне планування доходів та видатків бюджетної установи з формалізацією результату даного процесу у вигляді кошторису доходів та видатків, плану асигнувань та внутрішніх фінансово-планових документів; мобілізація та розподіл фінансових ресурсів установи відповідно до документів внутрішнього та зовнішнього рівня регламентації; бухгалтерський облік виконання кошторису; внутрішній контроль господарської діяльності бюджетної установи щодо виконання її фінансово-планових документів; фінансовий аналіз діяльності бюджетних установ щодо виконання планових фінансових завдань. Зазначені складові у своїй сукупності становлять логічно-послідовну схему, при цьому бухгалтерський облік у ній виконує роль сполучної ланки. Таке становище пояснюється принципом суцільного охоплення діяльності суб'єкта господарювання системою бухгалтерського обліку та її функціональним наповненням щодо управлінського аспекту, що проявляється у таких формах: інформаційно-утворювальній (формування для апарату управління за повною ієрархічною структурою відповідного інформаційного поля у вигляді сукупності інформаційних блоків) та обґрунтовальному (пов'язування мети управлінського впливу з чинниками та умовами її реалізації). Так, підготовка основного фінансово-планового документа бюджетних установ — кошторису доходів і видатків, а також плану асигнувань із загального фонду — потребує аналізу облікових показників минулих років щодо діяльності бюджетної установи. Водночас показники кошторису доходів і видатків є базовими показниками при складанні на підсумковому етапі бухгалтерського обліку відповідної форми звітності — Звіту про виконання кошторису установи (ф. 2). Наступне завдання щодо мобілізації та розподілу фінансових ресурсів вирішується на основі сукупності планових показників установи і фактичних, що знайшли своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Прийняття відповідних рішень провадиться на підставі аналізу облікових даних. Базою інформаційного забезпечення внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності є також показники, отримані в результаті збирання та обробки інформації в системі бухгалтерського обліку; зворотний зв'язок зазначених вище складових фінансового менеджменту бюджетних установ проявляється у необхідності відображення виявлених під час контрольних заходів фактів відхилень у системі бух-

галтерського обліку. І нарешті, процес фінансового аналізу ґрунтується на проведенні відповідних процедур щодо узагальнених за різними ознаками та рівнями показників бухгалтерського обліку; у свою чергу, результати проведених аналітичних процедур використовуються при складанні пояснювальної записки до річного звіту бюджетних установ. Таким чином, доказовість значущості бухгалтерського обліку в системі фінансового управління зокрема і в загальному механізмі управлінні бюджетними установами в цілому є очевидною.

Наступні з досліджуваних елементів характеристики бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачають виконання завдання щодо захисту інтересів різних суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ, серед яких слід виокремити державу, споживачів соціальних послуг та персонал бюджетних установ. Відповідно до мотиваційного середовища кожного з цих суб'єктів бухгалтерський облік має забезпечувати: стосовно держави як правовласника — захист державної форми власності, у статусі якої перебувають бюджетні установи, та реалізацію принципу дотримання суворої фінансової дисципліни; стосовно споживачів соціальних послуг — якість цих послуг та чітку конкретизацію й адресність здійснених видатків і затрат на надання послуг; стосовно персоналу установи — ефективне використання фінансових ресурсів установи для забезпечення її фінансової стійкості та формування резервів з метою матеріального стимулювання праці персоналу.

Звертаючись до дослідження останнього з положень, слід урахувувати досить тривалу територіально-методологічну замкненість бухгалтерського обліку бюджетних установ, яка пояснювалась загальною ідеологічною ситуацією, що склалася в СРСР. Момент проголошення Україною незалежності став, по суті, преамбулою вибору напряму подальшого розвитку нашої держави — шляху до європейської інтеграції. За цих умов постало питання про визначення ролі України у світовому товаристві як у цілому, так і за окремими позиціями. Реальна оцінка економічного та політичного впливу України на міжнародному просторі зумовила прийняття нею концепції гармонізації економічної системи країни з міжнародною практикою світового господарства. Зокрема, визнання бухгалтерського обліку виконання кошторису складовою міжнародного утворення «Бухгалтерський облік в державних та неприбуткових організаціях» потребує ідентифікації в її межах загальноприйнятої практики бухгалтерського обліку, формалізованої у вигляді міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору.

Наведені положення, з подальшою їх конкретизацією, у своїй сукупності є елементами комплексної функціональної моделі детермінації вітчизняного бухгалтерського обліку виконання кошторису [6, с. 248]. Ця модель не може бути повною без формування апарату функцій та завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, оскільки саме повнота його складу визначатиме ступінь її вичерпності і ґрунтовності.

Визначаючи склад функцій та завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, звернемо увагу на вже існуючі трактування цих понять. На жаль, проблемам бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цілому присвячена мізерна частина спеціальної літератури з питань бухгалтерського обліку, більшість з видань якої взагалі має довідниковий характер. У підручнику колективу київських авторів за редакцією Р. Т. Джоги «Бухгалтерський облік в бюджетних установах», виокремлено характеристики як функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах — управлінської, контрольної та інформаційної, так і завдань, основним з яких є «повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення» [7, с. 8]. Проте, оскільки зазначена характеристика відбиває загальну концептуальну позицію авторів, вона потребує доповнення і розвитку.

Розглядаючи сучасний склад функціонально-цільового апарату теоретичного базису бухгалтерського обліку в бюджетних установах, крім урахування наведених позицій доречно ще раз звернутись до загальної світової теорії та практики бухгалтерського обліку і згадати, що «бухгалтерский учет определяется средой, в которой он функционирует» [8, с. 21] (отже, і склад функцій і завдань, які він повинен виконувати). Зрештою, треба пам'ятати слова видатного вченого-бухгалтера російської школи Ф. М. Єзерського (1836—1916): «Не жизнь должна подчиняться и служить счетоводству, а наоборот, счетоводство должно выполнять требования жизни» [9, с. 4].

Визначаючи новий склад функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ, автор наголошує на необхідності розгляду чинників впливу оточення досліджуваної системи бухгалтерського обліку та власне суб'єкта господарювання — бюджетної установи. Перша позиція знаходить підтвердження у фундаментальній праці з теорії бухгалтерського обліку Е. С. Хендріксена та М. Ф. Ван Бреда, які вважають, що «понимание экономической, юридической, политической и социальной среды при формировании бухгалтерских стандартов представляется очень важным» [10, с. 106], дру-

га — у розробленій відомим представником французької облікової думки Аланом Бурландом моделі трактування функцій бухгалтерського обліку.

Проведене дослідження історичного матеріалу з питань розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ, вивчення в контексті наведеного усіх орієнтирів щодо формування завдань та функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах України дало змогу дійти висновку про те, що серед складу основних чинників впливу слід виокремлювати насамперед державотворчий чинник, який у даному разі проявляється у формуванні стратегії розвитку державного управління бюджетною сферою, зокрема галузями соціально-культурного комплексу (установи та заклади якого складають лівову частку бюджетних установ України) [7, с. 4].

Для формування уявлення про загальний стан та перспективи її розвитку, доцільно передусім визначити основні результати у сфері державного управління. Цифрові показники свідчать про наявність за останні роки таких тенденцій: незначна позитивна динаміка, деяке поліпшення фінансового забезпечення освітньої, медичної галузі за одночасного збереження мережі цих закладів, у відносному розгляді — за деякого збільшення кількості установ навіть зменшення обсягів фінансового забезпечення закладів культури. Втім наведені дані не є достатньо інформаційними для визначення глибинних процесів, що характерні для розвитку вітчизняного соціально-культурного комплексу. Україна посідає 11-те місце серед 191 країни світу та 8-ме серед пострадянських республік за рівнем видатків на охорону здоров'я в розрахунку на одну людину [11, с. 276]; в Україні спостерігається масова «комерціалізація» фізичної культури і спорту за повної відсутності альтернативних державних спортивних установ, що діяли б на безоплатній основі; поповнення вітчизняних бібліотечних фондів порівняно з 1992 р. скоротилось на 60—90 % [12, с. 29]. Такий стан справ у галузях «нематеріального виробництва» пояснюється низкою обставин, до яких слід віднести і дефіцит бюджету (наслідком якого є недостатній рівень фінансового забезпечення, який, у свою чергу, призводить до погіршення стану матеріально-технічного забезпечення установ), і структурні перетворення в усіх секторах економіки України (що, у свою чергу, призводить до нестабільності бюджетної ситуації), які, однак, не можуть бути виправдувальними, оскільки без соціальної інфраструктури як загальної умови життєдіяльності людей і передусім усього виробництва, останнє, за словами К. Маркса, або зовсім неможливе, або може здійснюватися в недосконалому вигляді [13, с. 10–11].

При визначенні ключових моментів удосконалення механізму управління слід урахувувати функціональні та організаційні характеристики бюджетних установ як юридичних осіб. Як зазначалось, у межах бюджетних установ як безпосередніх учасників бюджетного процесу чинне законодавство залежно від бюджетних повноважень (що складаються з відповідних прав та обов'язків), виділяє розпорядників коштів різних рівнів, а саме: головних розпорядників коштів та розпорядників бюджетних коштів. Вивчення законодавчо-правових основ діяльності бюджетних установ у частині зазначених повноважень дає змогу визначити склад прав та обов'язків даних суб'єктів процесу виконання бюджету і зробити висновки про існуюче лімітування фінансової свободи як на стадії планування фінансово-господарської діяльності, так і її реалізації цими суб'єктами господарювання, яке, у свою чергу, залежно від рівня розпорядника коштів має різні ступені обмежень.

Утім властиві зазначеному механізму багаторівневність та централізація є необхідними умовами здійснення оперативного контролю, а отже, і ефективного управління бюджетними установами. Головною проблемою, що стає на заваді реалізації цих завдань, і надалі виступає недостатній рівень фінансового забезпечення бюджетних установ. Частково дефіцит фінансового забезпечення в частині коштів загального фонду компенсується за рахунок надходжень до спеціального фонду бюджетних установ, однак їх обсяги не вирішують остаточно питання повного та достатнього забезпечення фінансовими ресурсами бюджетних установ. В умовах досить значного відставання бюджетних установ України від середніх світових показників за рівнем матеріально-технічного забезпечення та заробітної плати працівників, а також відсутності реальної можливості в межах бюджету країни повністю задовольнити потреби бюджетних установ у необхідних фінансових ресурсах, головними завданнями, що постають в контексті зазначеного вище є: удосконалення системи управління (в частині ефективного використання коштів загального і спеціального фондів) та системи фінансового забезпечення бюджетних установ (щодо перегляду системи бюджетних нормативів). Вирішенню цих завдань має сприяти оптимізація управління фінансовими ресурсами бюджетних установ, яка, у свою чергу, може підтримуватись за допомогою різних важелів і інструментів процесу фінансового управління, у тому числі і засобами бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах управління бюджетними установами одними з головних факторів впливу на формування завдань бухгал-



терського обліку є такі позиції: посилення ролі бюджетних установ у процесі виконання Державних та місцевих бюджетів, недостатній рівень фінансового забезпечення бюджетних установ із загального фонду Державного та місцевих бюджетів, зростання питомої ваги коштів спеціального фонду в загальній структурі коштів бюджетних установ.

Перелічені фактори формують відповідні загальні завдання: підвищення ефективності використання бюджетних коштів (вирішується шляхом утворення раціонального оперативного механізму інформаційного забезпечення вищестоящих розпорядників коштів та органів Державного казначейства); подальше залучення додаткових джерел фінансового забезпечення (вирішується через формування оптимальних інформаційних потоків відносно споживачів наданих послуг у частині адресності використання отриманих коштів); розвиток та стимулювання впровадження раціональних методів управління установою на засадах самостійності (вирішується створенням ефективною моделі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на основі зовнішнього регулювання та внутрішньої регламентації).

За умови постановки зазначених завдань вимогами щодо облікової інформації, яка формується в межах бюджетних установ, є насамперед точність, достовірність, аналітичність, оперативність, своєчасність подання, повнота, доцільність. Оскільки склад суб'єктів, що перебувають у стані фінансово-господарських відносин з бюджетними установами, не обмежується державними і урядовими органами, система управління бюджетними установами має враховувати вимоги широкого кола користувачів облікової інформації, які, у свою чергу, встановлюють межі процесу обробки облікової інформації в цілому та в розрізі кожного з етапів бухгалтерського обліку [14, с. 110]. До складу таких користувачів слід віднести: органи виконавчої влади та організації, що є представниками інтересів держави як правовласника бюджетних установ — органи державного казначейства, розпорядників коштів вищого рівня; основні суб'єкти фінансово-господарських відносин бюджетних установ — соціальні позабюджетні фонди, банківські установи, споживачі платних послуг, працівники бюджетних установ, замовники, підрядчики, постачальники та інші суб'єкти фінансово-господарських відносин.

Дослідження історичного матеріалу щодо розвитку обліку в бюджетних установах та досвід світової практики бухгалтерського обліку свідчить також про наявність інших чинників впливу на формування системи бухгалтерського обліку в цілому, передусім

її функцій і завдань: геополітичних, економічних, соціальних, юридично-правових, історико-культурних.

Геополітичний чинник, який визначається передусім географічним положенням України в Європі, передбачає активне включення нашої держави у політичні процеси, що відбуваються у світі. Насамперед ідеться про подальше поглиблення курсу на глобалізацію світового суспільства, а звідси і необхідність уніфікації основних сторін політичного, економічного, соціального життя. У цьому зв'язку при розробленні нової концепції розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах необхідно детально вивчити і врахувати основні функціонально-цільові положення світової теорії і практики бухгалтерського обліку в неприбуткових і державних установах та переглянути послідовність функціональних позицій за їх вагомістю в оновленому бухгалтерському обліку виконання кошторису.

Економічний чинник передбачає врахування реалій економічного життя нашого суспільства та основних економічних тенденцій, що намітилися в Україні. У цьому контексті вивчається наявність таких процесів у зазначеному секторі вітчизняної економіки: подальше скорочення надходжень із Державного та місцевих бюджетів для забезпечення діяльності бюджетних установ; закріплення ролі зазначених суб'єктів господарювання у процесі виконання бюджету країни як безпосередніх учасників виконання дохідної його частини через включення до її складу доходів спеціального фонду бюджетних установ; невпинне зростання частки спеціального фонду бюджетних установ у загальному обсязі їх доходів; подальше розширення меж фінансової самостійності бюджетних установ.

У розрізі соціального чинника бухгалтерський облік у бюджетних установах слід розглядати як складову науки про бухгалтерський облік, який базується на відповідній теоретико-методологічній основі. Юридично-правовий чинник передбачає забезпечення захисту фінансово-майнових інтересів власника в особі держави, зовнішніх інвесторів (у разі їх присутності), споживачів послуг установ соціально-культурного комплексу, що отримують їх як на платній основі, так і «безоплатно» — за рахунок коштів загального фонду бюджетних установ [15, с. 16]. І нарешті, історико-культурний чинник має формувати загально-концептуальний підхід до формування функціонально-цільового апарату бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме щодо визнання пріоритетності функцій, характерних для економічного менталітету нашої країни.

Усе викладене дає змогу надати функціонально-цільовому апарату вітчизняної теорії бухгалтерського обліку в бюджетних установах якісно-нового звучання, виокремивши такі функції і завдання в їх межах:

- інформаційна функція полягає у накопиченні, групуванні, переробці та наданні інформації в системі бухгалтерського обліку. Вона є головною і виконує щодо інших функцій роль першоджерела. Це пояснюється тим, що саме надання облікової інформації є першим підготовчим етапом процесу управління, регулювання, планування і контролю, а той факт, що частка облікової інформації становить біля 70 % від обсягу економічної інформації, підтверджує першість зазначеної функції. У межах цієї функції слід виділяти завдання з формування повної і достовірної інформації щодо господарської діяльності бюджетних організацій (їх фінансового та майнового стану) на основі нормативно-правової бази;

- функція управління вимагає забезпечення суб'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання, аналізу, контролю та інших складових процесу управління як бюджетною установою так і бюджетним процесом у цілому. У межах даної функції доречно виділяти завдання щодо вчасного забезпечення необхідною інформацією внутрішніх (апарат управління установ, керівники структурних підрозділів) і зовнішніх (галузеві Міністерства і відомства, органи державного казначейства, податкові органи, споживачі послуг) користувачів у достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень як у частині коштів загального, так і спеціального фондів;

- функція контролю потребує постійного, суцільного контролю, що здійснюється на всіх стадіях проведення господарських операцій: попередній — до моменту здійснення операції, поточний — на етапі здійснення операції і наступний — після здійснення операції як на методичному рівні, так і технологічному. Завданнями, що мають виконуватись у межах цієї функції, є: систематичний контроль за додержанням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, виконанням кошторису доходів та видатків, що є основним фінансово-плановим документом бюджетних установ, ефективним використанням та збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, для своєчасного попереджування та запобігання негативним крокам у діяльності бюджетних установ;

- функція захисту, яка формує вимогу до бухгалтерського обліку в бюджетних установах бути здатним адекватно відобразити

факти неправомірної і злочинної діяльності щодо фінансово-економічних відносин даних суб'єктів господарювання і вчасно та адекватно реагувати на них з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. Ця функція має бути реалізована у вигляді завдань щодо виявлення в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку в бюджетних установах ознак порушень та зловживань, здатності контрольної підсистеми бухгалтерського обліку своєчасно виявляти та якісно використовувати облікову інформацію щодо фактів порушень та зловживань; попередження здійснення правопорушень і зловживань за умови якісного виконання попередніх завдань функції захисту через формування на підставі цього комплексу стримування протиправних дій, сильнішого за мотивацію останніх;

- науково-пізнавальна функція полягає у подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах як складової вітчизняної, світової облікових систем та науки про бухгалтерський облік. Відповідним завданням щодо даної функції є вимога отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері для подальшого розвитку та оптимізації підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

На основі визначених функціонально-цільових позицій бухгалтерського обліку можливо сформулювати нову його характеристику. Оскільки визначення поняття «бухгалтерський облік», яке дається у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стосується і сфери обліку виконання кошторису, доцільно обрати його за базове для забезпечення єдності загальної облікової термінології. Синтез вироблених положень теоретичного характеру з обліку виконання кошторису та загальних теоретичних позицій бухгалтерського обліку України дає змогу створити таке комплексне формулювання:

«Бухгалтерський облік в бюджетних установах або бухгалтерський облік виконання кошторису є специфічною впорядкованою системою формування (збирання, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання) 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».

### **Література**

1. Облік і аудит: термінологічний словник / Укладачі А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. — Львів: Центр Європи, 2002. — 671 с.
2. *Джога Р. Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
3. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебное пособие. — М.: Аудит, ЮНИТ, 1996. — 638 с.
4. *Свірко С. В.* Бюджетний облік в системі оновленого бухгалтерського обліку України // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. — Спецвип. 7. — Л.: Інтереко. — 2001. — С. 217 — 224.
5. *Свірко С. В.* Від державного рахівництва до обліку бюджетних організацій: Україна. XX сторіччя. Наука і практика // Праці Міжнар. наук.-практ. конф. «Розвиток науки про бухгалтерський облік». — № 12. — Ч. 4. — Житомир: ЖІТІ. — 2000. — С. 144—154.
6. *Свірко С. В.* Місце, роль та призначення бухгалтерського обліку виконання кошторису на етапі реформування економічної моделі України // Фінанси, облік і аудит. — Вип. 2. — К.: КНЕУ. — 2003. — С. 242—248.
7. *Джога Р. Т., Свірко С. В., Синельник Л. М.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Підручник. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.
8. *Мюллер Г., Гернен Х., Минк Г.* Учёт: международные перспективы: Пер. с нем. — М.: Финансы и статистика. 1996. — 136 с.
9. *Медведев М. Ю.* Общая теория учёта: естественный бухгалтерский и компьютерный методы. — М.: Дело и Сервис, 2001. — 752 с.
10. *Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
11. Стратегія економічного і соціального розвитку (2004—2015 роки): «Шляхом Європейської інтеграції» / А. С. Гальчинський, В. М. Геєць, С. Г. Бабенко, Я. Б. Базилюк, Б. В. Буркинський / Під ред. В. Ф. Януковича. — К.: НАН України, 2004. — 416 с.

12. *Косюра О.* До питань обліку необоротних активів бюджетних установ: порядок обліку бібліотечних фондів // *Економіка: проблеми теорії та практики.* — № 143. — Дніпропетровськ: Наука і освіта. — 2002. — С. 29—38.

13. *Яворницький Д. І.* Історія запорізьких козаків. У 3 т. / АН України. Ін-т історії України. — К.: Наукова думка, 1990. — Т. 1 — 583 с.

14. *Пушкар М. С.* Філософія обліку. — Тернопіль: Карт — Бланш, 2002. — 157 с.

15. *Голубятников С. П., Леханова Е. С., Тимченко В. А.* Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. — М.: Юридическая литература, 1998. — 368 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2006

УДК: 339.727.6

*В. Г. Кабанов*, канд. екон. наук, доц.,  
Університет економіки та права «КРОК»

## **МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ У ФІНАНСОВИХ ТА КОРПОРАТИВНИХ СЕКТОРАХ ЕКОНОМІКИ**

В статті розглянуто прийняті у світовій практиці міжнародні стандарти обліку, які є одними з основних чинників, стимулюючих активізацію і внутрішніх і зовнішніх інвесторів, а саме прозорість та доступність фінансової звітності.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** міжнародні стандарти обліку, комітет з міжнародної аудиторської практики, стандартизація звітності.

Глобалізація економічного розвитку всіх сторін сучасної господарської діяльності диктує відповідні вимоги, кількісні та якісні параметри для української економіки. Відповідність української економіки світовим стандартам потребує створення сприятливого інвестиційного клімату для вітчизняних і закордонних інвесторів. Створення такого інвестиційного клімату передбачає політичну і законодавчу стабільність, формування економічно обґрунтованої податкової політики, вмикання економіки у світові господарські комунікації, розвиток в Україні повного комплексу інфраструктури фондового ринку. Формування відповідних умов для інвестиційної діяльності є важливим напрямком державної політики.

В різних країнах світу створювалися різні підприємства, які поступово розвивалися, збільшувався обсяг їх послуг та продук-