

перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць. Т. 7. — суми: ВВП «Мрія» ЛТД, УАБС, 2003. — 320 с.

6. Томпсон, А. А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии — М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. — 576 с.

7. Уткин Э. А. Финансовое управление / Э. А. Уткин. — М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ»: Экмос, 1997. — С. 309.

8. Boulton, Dr. W. R. (2001). Understanding the strategic analysis model. — Режим доступу: www.auburn.edu/boultwr/index.html

9. Business Directory (2007). Strategic analysis. — Режим доступу: <http://dictionary.bnet.com/definition/Strategic+Analysis.html>

10. Strategic analysis: a scientific art Inaugural lecture Professor Les Worrall Management Research Centre Wolverhampton Business School Wolverhampton Science Park 27th May 1998 Occasional paper series May 1998 Number OP 001/98 ISSN Number ISSN 1464-1747

Стаття надійшла до редакції 15 травня 2013 р.

УДК 657

С. В. Свірко, д.е.н., проф.,
професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

А. І. Фаріон, к.е.н.,
викладач кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері
Тернопільського національного економічного університету

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

АНОТАЦІЯ. В статті представлено позицію авторів щодо формування теоретичних засад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (ролі і місця, мети, функцій, завдань) в умовах реалізації положень постанови Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.08 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 р.р.».

КЛЮЧОВІ СЛОВА: теоретичні засади, бухгалтерський облік в секторі загального державного управління, мета, завдання, функції, роль, місце.

АННОТАЦИЯ. В статье представлена позиция авторов по формированию теоретических основ бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления (роль и место, цель, функции, задачи) в условиях реализации положений постановления Кабинета Министров Украины № 34 от 16.01.08 «Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007—2015 г.г.».

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: теоретические основы, бухгалтерский учет в секторе общего государственного управления, цели, задачи, функции, роль, место.

ABSTRACT. The article presents the author's position on the theoretical foundations of accounting in the general government sector (role and place, purpose, functions, tasks) in the implementation of the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 34 dated 16.01.08 «On Approval Strategy to modernize the accounting system public sector for 2007—2015».

KEY WORDS: theoretical principles, accounting in the general government sector, goals, objectives, functions, role and place.

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» [1, 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 [2, 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» [3, 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» [4]

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 [5, 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 [6; 7, с. 314; 8, 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 [9; 10, с. 6]. Зауважимо, що певні автори помилково ототожнюють бухгалтерський облік виконання кошторису з бюджетним обліком [11, с. 79; 12, 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 [13, 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 [14, с. 3];

— бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби — основа інформаційного забезпечення виконання бюджетів [15, с. 484]

Розгляд представлених позицій вітчизняних авторів щодо бухгалтерського обліку виконання кошторису свідчить про вичерпність характеристики його місця і ролі наданої раніше 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) [16]. 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 [17].

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 елемента 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 [18; 19, 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) [20], 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) [21; 22; 23, 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 використанню (ст. 2,9,29,64 Бюджетного кодексу України; ст. 4 Податкового кодексу України) [24; 20; 25]

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).

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПРЕДМЕТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ»
В СПЕЦІАЛІЗОВАНІЙ ЛІТЕРАТУРІ**

Автор та назва літературного джерела	Дефініція
С. В. Свірко, «Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях» [26, 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» [10, с. 7]	Предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є діяльність бюджетної установи, спрямована на виконання функцій держави
Джога Р. Т. «Облік в бюджетних установах» [27, 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» [28, с. 8]	Предметом (об'єктами) бухгалтерського обліку в бюджетних установах є господарські засоби за складом 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 2

**ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПРЕДМЕТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ / В ОРГАНАХ ДКСУ»
В СПЕЦІАЛІЗОВАНІЙ ЛІТЕРАТУРІ**

Автор та назва літературного джерела	Дефініція
О. А. Заїнчковський, Т. М. Сторожук «Облік в бюджетних установах» [12, с. 14]	Предметом бюджетного обліку (в значенні обліку виконання бюджетів) є процес виконання державного бюджету, який відображає одну із сторін розширеного виробництва ... кошти Державного бюджету та бюджетів усіх рівнів бюджетної системи та процес їх виконання
С. В. Свірко «Облік виконання бюджету» [13, 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» [14, 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. Заїнчковська 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.

Переходячи до вивчення характеристик понять функцій та завдань складових бюджетного бухгалтерського обліку, відмітимо, що причинно-наслідковий зв'язок цих понять потребує їх одночасного розгляду [19, с. 207—208]. Даний підхід був аргументовано доведений у працях професора Свірко С. В., в яких вона викремлює такі функції та завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису [29, 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, на-

копичення, 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. 3, 4.

Таблиця 3

ВИЗНАЧЕННЯ СКЛАДУ ФУНКЦІЙ ТА ЗАВДАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В СПЕЦІАЛІЗОВАНІЙ ЛІТЕРАТУРІ

Автор та назва літературного джерела	Склад функцій та завдань
Ф. Ф. Бутинець «Бухгалтерський облік у бюджетних установах» [10, 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 облік в бюджетних установах» [23, с. 8]	Бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції. Основним його завданням є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення
В. Лемішовський «Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування» [11, 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 4

ВИЗНАЧЕННЯ СКЛАДУ ФУНКЦІЙ ТА ЗАВДАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В СПЕЦІАЛІЗОВАНІЙ ЛІТЕРАТУРІ

Автор та назва літературного джерела	Склад функцій та завдань
<p>О. А. Заїнчковський, Т. М. Сторожук «Облік в бюджетних установах» [12, с. 14,15]</p>	<p>Сутність бюджетного обліку (в значення обліку виконання бюджету) найбільш повно проявляється в його функціях: наглядовій, відображенні, узагальненні, контролі виконання бюджетів усіх рівнів та забезпеченні збереження коштів бюджету. Усі функції пов'язані одна з одною і доповнюють одна одну</p>
<p>С. В. Свірко «Облік виконання бюджету» [13, с. 8, 9]</p>	<p>Сутність обліку виконання бюджету розкривається у функціях зазначеного підвиду загальної облікової системи бухгалтерського обліку України, а саме: інформаційна, ... управлінській, ... контрольній</p> <p>Основні завдання 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</p>
<p>Жельок Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р. «Бухгалтерський облік виконання бюджетів» [14, с. 11, 14]</p>	<p>Суть бюджетного обліку (в значення обліку виконання бюджету) найбільше виявляється в його функціях, 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</p> <p>До завдань бюджетного обліку належать: точне виконання затвердженого бюджету; дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і суворого режиму економії у витрачанні коштів; охорона майна; мобілізація засобів у бюджеті та виявлення додаткових доходів</p>

Аналіз наведених підходів вітчизняних авторів до формування складу функцій та завдань складових бухгалтерського бюджетного обліку виявив відсутність єдності позицій за відповідними об'єк-

тами 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 [30]. 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» [31, с. 67—68]; «...завдання бухгалтерського обліку — визначене функціями бухгалтерського обліку коло доручень-вимог для виконання цією системою» [19, 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 формуванні 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 [32, с. 63]. Професор В. В. Сопко відносить до функцій бухгалтерського обліку інформаційну, контрольну, аналітичну та оцінювальну [33, с. 48]. Такої самої думки дотримується професор В. Г. Швець [34, 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 здійс-

нованих 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) [35, 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) [36, с. 8];

— «головне завдання бухгалтерського обліку — забезпечити фінансовою інформацією діюче підприємство» (професор Ф. Ф. Бутинець) [37, 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 [38]:

— 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 виконання кошторисів.

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 організмичного 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» [7, 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 здійс-

нюється 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.

Бібліографічний список

1. *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.

2. *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.

3. *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку / Н. М. Малюга; [монографія]. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 541 с.

4. Эйдограф. Нетничегопрактичнеехорошейтеории [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://eidograph.livejournal.com/90155.html>

5. *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.

6. *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 конкурентоздатності українських підприємств в умовах вступу до СОТ» [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://www.uacaa.org/ukr/>

7. *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 2007 р. — 2007. — С. 312—337.

8. *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.

9. *Сахарцева И. И., Романенко Т. П.* Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях (учебное пособие). — К.: «Кондор», — 2003. — 328 с.

10. 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. Бутиця. — Житомир: ПП «Рута», 2004. — 448 с.

11. 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. — 1120 с.

12. 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. Заїнчовського, Т. М. Сторожук. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 535 с.

13. *Свірко С. В.* Облік виконання бюджету: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. (для студентів магістерської програми «Облік і аудит»). — К.: КНЕУ, 2004. — 290 с.

14. *Желюк Л. О., Іванечко Ю. М., Лучко М. Р.* Бухгалтерський облік виконання бюджетів : Навч. посібник. — Тернопіль: «Економічна думка», 2006. — 306 с.

15. *Юрій С. І., Стоян В. І., Даневич О. С.* Казначейська система: Підручник. — 2-ге вид. змін. й доп. — Тернопіль: Карт-бланш, 2006. — 818 с.

16. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua>

17. *Добрынин А., Тарасевич Л.* Экономическая теория. Микро-, макро-, мегаэкономика. — СПб: Питер. — 2003. — 544с.

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

19. *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. — 520 с.

20. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua>

21. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.07 № 888-р [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

22. 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 до матеріалів: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=591-17>

23. Управління державний бюджетом України: підручник / колектив авторів [загальна редакція М. Я. Азарова]. — К.: Зовнішня торгівля, 2010. — 816 с.

24. Конституція України: Закон України від 28.06.96 № 254к/96-вр [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: zakon1.rada.gov.ua.

25. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon.rada.gov.ua>

26. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: Навчально-методичний посібник.—К.: КНЕУ, 2000. — 188 с.

27. *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.

28. *Джога Р. Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.

29. *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.

30. *Хорунжак Н. М.* Передумови розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://www.icp-ua.com/uk/node/489>

31. *Кирейцев 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.

32. *Жиглей І. В.* Становлення та розвиток бухгалтерського обліку як значимої для суспільства науки: аналіз англomовної періодичної літератури [Електронний ресурс]//Режим доступу до матеріалів: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbiirnik/econom/3_15/13.pdf

33. *Кирейцев Г. Г.* Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета / Г. Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерського учета, контролю и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития». — Житомир: ЖГТУ, 2007. — 68 с.

34. *Жиглей І. В.* Удосконалення методології бухгалтерського обліку та контролю як шлях до розв'язання проблем соціального розвитку [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbiirnik/econom/1_13/7.pdf

35. *Жиглей І.В.* Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbiirnik/econom/1_13/7.pdf

36. *Сопко В. В., Сопко О. В.* Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови. Начально-методичний посібник. — К.: Знання, 2002. — 231 с.

37. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Знання-Прес, 2003. — 444 с.

38. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.

39. *Білуха М. Т.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.

40. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.

41. *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.

Стаття надійшла до редакції 15 травня 2013 р.

УДК 657

В. В. Сопко, д.е.н.,
професор кафедри обліку, аналізу і аудиту,
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОЦІНКИ І ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

АННОТАЦІЯ. У статті досліджено особливості організації обліку та оцінки доходів і витрат підприємства. Розкрито основні напрямки визначення доходів і витрат на основі Податкового кодексу.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: економічна безпека, оцінка, облік, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток, об'єкт оподаткування.

АННОТАЦИЯ. В статье исследованы особенности организации учета и оценки доходов и расходов предприятия. Раскрыты основные направления определения доходов и расходов на основе Налогового кодекса.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: экономическая безопасность, оценка, учет, доходы, расходы, финансовые результаты, прибыль, убыток, объект налогообложения.

ABSTRACT. The article studies the characteristics of accounting and evaluation of revenues and costs. The basic directions of the definition of income and expenses based on the Tax Code.

KEY WORDS: economic security, valuation, accounting, revenues, expenses, income, profit, loss, object of taxation.