**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана**

На правах рукопису

**С В І Р К О Світлана Володимирівна**

УДК 657

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ: МЕТОДОЛОГІЯ І ОРГАНІЗАЦІЯ**

**08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

Дисертація

на здобуття наукового ступеня

доктора економічних наук

Науковий консультант:

Чумаченко Микола Григорович

д-р. екон. наук, професор,

академік НАН України

**Київ - 2006**

**ЗМІСТ**

[**Вступ 4**](#_Toc146942558)

[**Розділ 1. Історія розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України 14**](#_Toc146942559)

[1.1. Періодизація історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України 14](#_Toc146942560)

[1.2. Первинні етапи історія рахівництва в державних закладах та установах України: від витоків до ХХ ст. 26](#_Toc146942561)

[1.3. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні (ХХ–ХХІ ст.)](#_Toc146942562) 61

[Висновки до розділу 1 103](#_Toc146942563)

[**Розділ 2. Сучасний стан методології та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах 107**](#_Toc146942564)

[2.1. Теоретико-методологічні основи бухгалтерського обліку в бюджетних установах України 107](#_Toc146942565)

[2.2. Основні положення вітчизняної методології та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ 144](#_Toc146942566)

[2.3. Характеристика особливостей методології та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ у світі та їх порівняльний аналіз з вітчизняними позиціями 166](#_Toc146942567)

[Висновки до розділу 2 193](#_Toc146942568)

[**Розділ 3. Концептуальні підходи до реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ України 197**](#_Toc146942569)

[3.1. Місце і роль, завдання та функції бухгалтерського обліку в бюджетних установах на новому етапі його розвитку 197](#_Toc146942570)

[3.2. Концепція реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України та шляхи її реалізація на рівні категорійно-понятійного апарату та теоретико-методологічних інструментів 228](#_Toc146942571)

[3.3. Теоретико-методологічне обґрунтування та розвиток методики бухгалтерського обліку нових об’єктів обліку 259](#_Toc146942572)

[Висновки до розділу 3 290](#_Toc146942573)

[**Розділ 4. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах 295**](#_Toc146942574)

[4.1. Теоретичні основи та первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: адаптація та створення основних положень 295](#_Toc146942575)

[4.2. Формування методики організації облікового процесу в бюджетних установах, його забезпечення та розвитку 328](#_Toc146942576)

[4.3. Основні напрями удосконалення організації роботи облікових підрозділів бюджетних установ](#_Toc146942577) 355

[Висновки до розділу 4 381](#_Toc146942578)

[**Висновки 385**](#_Toc146942579)

[**Список використаних джерел 392**](#_Toc146942580)

[**Додатки 429**](#_Toc146942581)

**Вступ**

Орієнтація економіки України на соціальний аспект зумовила розвиток досить значного та багатопрофільного бюджетного сектору. Нині бюджетні установи є безпосередніми виконавцями державних функцій, повноцінними суб’єктами господарювання на макро- і мікроекономічних рівнях, учасниками процесу виконання бюджету як у частині його видаткової, так і дохідної складових, сталими носіями історично-культурних традицій благодійницького та доброчинного характеру. Успішність розв’язання загальнодержавних завдань прямо залежить від якості системи управління бюджетною сферою загалом та механізму фінансового управління зокрема. Головною сполучною ланкою цього процесу виступає бухгалтерський облік виконання кошторису. Характерними тенденціями функціонування бюджетної сфери є посилення прав та обов’язків об’єктів управління, передусім на рівні бюджетних установ, та поглиблення їх ролі в процесі виконання бюджету. Це - визначальний чинник набуття бухгалтерським обліком виконання кошторису важливих функцій у межах системи управління бюджетним процесом та власне бюджетними установами, що зумовлює потребу в удосконаленні його методології і організації.

**Актуальність теми дослідження**. Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетних установ сприяли роботи українських і зарубіжних учених, зокрема: С.М.Альошина, А.М.Бєлова, С.О.Булгакової, Н.С.Вітвицької, Є.П.Вороніна, О.М.Галагана, В.Голощапова, В.І.Горєлого, В.Граса, А.О.Грищенка, Л.О.Гуцайлюк, Є.П.Дєдкова, Р.Т.Джоги, О.В.Дишкант, М.І.Іванова, Л.М.Кіндрацької, С.О.Левицької, Н.О.Масталигіної, С.О.Нефедова, С.І.Смірнова, І.Т.Соборнікова, В.В.Сопка, Н.І.Сушко, І.Д.Фаріона, О.О.Чечуліної. Значний внесок в обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах України і формування його теоретичної бази внесли вітчизняні та зарубіжні вчені у галузі загальної теорії і практики бухгалтерського обліку. Авторами цих досліджень є провідні вітчизняні науковці: М.Т.Білуха, О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, Ю.А.Верига, А.М.Герасимович, С.Ф.Голов, З.В.Гуцайлюк, М.Я.Дем’яненко, Н.І.Дорош, В.І.Єфіменко, І.П.Житна, В.П.Завгородній, Є.В.Калюга, Г.Г.Кірейцев, М.В.Кужельний, А.М.Кузьмінський, Ю.А.Кузьмінський, І.Д.Лазаришина, В.Г.Лінник, Ю.Я.Литвин, Л.Г.Ловинська, Є.В.Мних, Л.В.Нападовська, О.А.Петрик, Л.О.Примостка, М.С.Пушкар, В.С.Рудницький, П.Т.Саблук, В.І.Самборський, Н.М.Ткаченко, В.Є.Труш, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швець, В.О.Шевчук, С.І.Шкарабан та зарубіжні теоретики: В.П.Астахов, М.Ф.Ван Бреда, К.Друрі, М.І.Кутер, Т.М.Малькова, М.Р.Метьюс, Г.Мюлер, О.С.Наринський, С.А.Ніколаєва, В.Ф.Палій, М.Х.Б.Перера, Я.В.Соколов, В.І.Стражев, Л.З.Шнейдман, Е.С.Хендріксен. Незважаючи на плідну працю вітчизняних та зарубіжних учених, відчувається брак комплексних наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку виконання кошторису та його організації, недослідженими залишається низка методологічних та організаційних питань.

Майбутні перспективи та концепції реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України формуються під впливом великої кількості факторів зовнішньої та внутрішньої дії. Їх вивчення потребує глибокого аналізу історичного розвитку зазначеної складової вітчизняного обліку від витоків до сьогодення. Це уможливлює виокремлення традиційних, сталих чинників впливу, ігнорування яких вкрай недоречне та хибне, оскільки саме вони визначають первинні вимоги до бухгалтерського обліку бюджетних установ. Вивчення сучасного стану функціонування даної облікової системи України та сфер її державотворчого, економічного, соціального, правового, історико-культурного та геополітичного оточення сприятиме обґрунтуванню кола завдань з удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису та напрямів їх вирішення.

Дослідження потребують теоретичні основи бухгалтерського обліку бюджетних установ з метою їх розвитку та адаптації до сучасних умов функціонування бюджетних установ. Побудова чіткої методологічної бази, теоретичне опрацювання нового складу функцій і завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису уможливить обґрунтування ефективних напрямів реформування зазначеної складової фінансового управління бюджетними установами. Їх реалізація та втілення у практику сприятиме оптимізації як системи управління зазначеними суб’єктами господарювання, так і системи управління процесом виконання бюджету.

В сучасних умовах організаційні заходи відіграють дедалі більшу роль у забезпеченні ефективного та раціонального функціонувати системи бухгалтерського обліку як на макро-, так і мікрорівнях. Розробки та напрацювання вітчизняних учених з організації бухгалтерського обліку підприємницької діяльності мають глибокий характер і містять вагомі результати. Водночас слід констатувати відсутність наукових та практичних досліджень у сфері організації бухгалтерського обліку виконання кошторису. Існує нагальна потреба сформувати теоретичні основи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, чітко визначити механізм організації бухгалтерського обліку виконання кошторису, окреслити завдання з організації бухгалтерського обліку бюджетних установ як такі, що потребують негайного вирішення.

Актуальність викладених аспектів і недостатній рівень опрацювання та дослідження методологічних і організаційних проблем бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні за умов його реформування визначили вибір теми дисертаційної роботи.

***Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.*** Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за темою «Удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні» (державний реєстраційний номер 0100U006874). У межах наукової програми автором досліджено концептуальні засади бухгалтерського обліку бюджетних установ, його методологічні та організаційні аспекти в умовах реформування економіки України.

***Мета та завдання дослідження.*** Метою дисертаційного дослідження є формування теоретичної бази бухгалтерського обліку та його організації в бюджетних установах України, вироблення концепції реформування обліку виконання кошторису, розроблення рекомендацій та пропозицій щодо її реалізації. Відповідно до поставленої мети у дисертації вирішено коло основних завдань, спрямованих на її досягнення:

* проведено періодизацію історії розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні;
* окреслено визначальні чинники впливу на систему бухгалтерського обліку виконання кошторису на основі історичного аналізу основних етапів його розвитку;
* визначено передумови реформування облікової системи бюджетних установ;
* уточнено теоретичні основи бухгалтерського обліку виконання кошторису шляхом формування нового кола функцій та завдань відповідно до потреб сучасного етапу його розвитку та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України;
* поглиблено методологічні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах через уточнення його категорійно-понятійного апарату;
* узагальнено, проаналізовано методологічні та методичні підходи щодо основних напрямів обліку бюджетних установ в Україні та зіставлено їх з міжнародно визнаними;
* розроблено цілісну концепцію розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України;
* опрацьовано рекомендації зі створення єдиного плану рахунків бюджетного обліку в Україні;
* обґрунтовано основні підходи до створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах;
* уточнено методику обліку нематеріальних активів, витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ шляхом формування їх методологічної бази;
* розроблено структурну схему побудови змісту облікової політики в бюджетних установах;
* досліджено напрями удосконалення організації забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах та визначено шляхи їх реалізації;

*Об’єктом дослідження* є фінансово-господарська діяльність бюджетних установ в Україні.

*Предметом дослідження* є теорія, методологія та організація бухгалтерського обліку бюджетних установ.

*Методи дослідження****.*** Теоретико-методологічною основою дослідження є теорія наукового пізнання, економічна теорія та теорія системних досліджень. У процесі дослідження системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, аналогії, абстрагування та конкретизації. Методика досліджень базується на спостереженні та характеристиці облікових процесів і явищ, узагальненні положень обліку фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і його організації, формуванні та обґрунтуванні концепції реформування вітчизняного бухгалтерського обліку бюджетних установ, а також практичній її реалізації.

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку в цілому та бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема, історії України, економіки України, бухгалтерського обліку, історії розвитку бюджетної сфери, автоматизації бухгалтерського обліку, організації бухгалтерського обліку, управління бюджетними установами та організаціями, мотивації праці, ергономіки, соціального менеджменту, а також нормативні та довідкові матеріали, матеріали періодичних видань та науково-практичних конференцій, статистичні дані Держкомстату України.

***Наукова новизна одержаних результатів*** полягає у розробленні цілісної концепції реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні та рекомендацій щодо її реалізації.

У процесі дослідження отримані такі результати:

*вперше:*

* проведено періодизацію розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні, яка базується на засадах комплексного підходу з використанням різних критеріїв. Це дозволило максимально повно висвітлити історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України;
* визначено основні чинники впливу на утворення та становлення бухгалтерського обліку виконання кошторису на основі історичного аналізу основних етапів його розвитку, що дало змогу їх узагальнити з метою адаптації до сучасних умов розвитку обліку в бюджетних установах та визначення шляхів реформування цієї облікової системи;
* розроблено цілісну концепцію розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України з виокремленням теоретико-методологічного та організаційного аспектів, що дозволило сформувати комплексне бачення стратегії удосконалення бухгалтерського обліку виконання кошторису та ґрунтовний механізм її реалізації;
* опрацьовано єдиний план рахунків бюджетного обліку в Україні, в основі якого - механізм систематизації рахунків на базі плану рахунків бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів з включенням до відповідних розділів однойменних розділів плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису, що інформаційно посилює управління процесом виконання бюджету на всіх його ланках;
* запропоновано модель національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Вона змістовно базується на вітчизняному методологічному підґрунті з урахуванням схематичного формокаркасу міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі, що забезпечує збереження вагомих багаторічних вітчизняних методологічних напрацювань і наближує методику обліку до світових практичних підходів;
* побудовано структурну схему облікової політики в бюджетних установах в основу якої покладено системний розгляд різногалузевих методичних і організаційних аспектів процесу бухгалтерського обліку. Це забезпечує підвищення ефективності функціонування усієї системи бухгалтерського обліку бюджетних установ через упорядкування техніки та технології облікового процесу бюджетних установ;

*одержали подальший розвиток:*

* теоретичні основи обліку та його організації в бюджетних установах України через розроблення, деталізацію та уточнення базово-функціонального апарату та методологічного інструментарію, що дозволяє розширити зміст, мету та чітко визначити спрямованість облікового процесу в бюджетних установах;
* методологічні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які опрацьовані шляхом уточнення його категорійно-понятійного апарату: сформульовано чітку термінологію обліку за такими об’єктами, як необоротні активи, запаси, видатки та витрати. Це забезпечило удосконалення методики обліку зазначених об’єктів;
* дослідження міжнародної та вітчизняної методології і методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах: проведено узагальнення підходів обліку таких об’єктів, як необоротні активи, запаси, доходи та видатки, що дало можливість їх критично проаналізувати та зіставити і визначити на цій основі перспективи розвитку вітчизняної системи;

*удосконалено:*

* методику обліку нематеріальних активів, витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ з використанням механізмів проведення ідентифікації, класифікації, оцінювання та групування. У наслідок цього забезпечено чіткість відповідних методик та підвищено аналітичність облікових процедур;
* організацію технології облікового процесу в бюджетних установах за напрямами обліку необоротних активів, запасів, доходів, видатків і витрат, розрахунків шляхом упорядкування його механізму. Це дозволило підвищити оперативність та якість інформаційних потоків на виході із системи бухгалтерського обліку бюджетних установ;
* механізм організації забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах на основі використання запропонованих варіантів організації облікового процесу і праці облікових працівників. Комплекс сформованих заходів позитивно впливає на підвищення якісного рівня організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах і, зрештою, ефективності самої облікової системи.

***Практичне значення одержаних результатів.*** Окреслені та узагальнені в дисертації головні напрями удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та його організації позитивно впливають на формування сучасного цілісного облікового інструментарію досліджень, системного підходу до облікової діяльності бюджетних установ, опрацювання змісту облікової політики зазначених суб’єктів господарювання, запровадження організації бухгалтерського обліку у практику бюджетних установ та підвищення дієвості управлінського процесу на основі оптимізації його інформаційного забезпечення.

Наукові напрацювання та одержані результати використані при підготовці нормативних документів у Державному казначействі України (довідка 34-04/787-3815 від 25.04.06), Фонді державного майна України (довідка 10-14-5834 від 17.04.06), Академії медичних наук України (довідка 216/52-а від 16.03.2006), Міністерстві освіти і науки України (довідка № 28-02/625 від 3.03.2006), Управлінні культури і туризму Черкаської обласної державної адміністрації України (довідка № 558 від 21.04.2006). Результати дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при підготовці методичного забезпечення та викладанні навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік в бюджетних установах», «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах» та «Облік виконання бюджету» (довідка від 18.05.06)

***Апробація результатів дисертації.*** Результати дисертаційного дослідження доповідались на 14 наукових конференціях: Науково-методичній конференції «Система організації самостійної роботи студентів: досвід, проблеми» (м. Київ, 2 лютого 2000 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні» (м. Київ, 16-18 жовтня 2000 р.); Міжнародна наукова конференція «Українська термінологія і сучасність» (м. Київ, 26-28 вересня 2001р.); VI Міжнародна наукова конференція – літня школа «Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: європейські порівняльні студії» (м. Ялта - Форос, 26-28 вересня 2001р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Теорія і практика перебудови економіки» (м. Черкаси, 23-25 жовтня 2001р.); ІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Динаміка наукових досліджень 2003» (м. Дніпропетровськ, 20-27 жовтня 2003 р.); IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України» (м. Дніпропетровськ, 4 листопада 2003 року); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасні проблеми економіки підприємства» (м. Дніпропетровськ, 5 листопада 2003 р.); VII Міжнародній науково-практичній конференції «Наука і освіта 2004» (м. Дніпропетровськ, 10-25 лютого 2004 року); II Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансово-кредитна система України» (м. Дніпропетровськ, 22 березня 2004 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Динаміка наукових досліджень 2004» (м. Дніпропетровськ, 21-30 червня 2004 р.); Регіональній науково-методичній конференції «Формування стратегії конкурентоспроможності освіти в регіоні» (м. Жовті Води, 8-9 жовтня 2004р.); V Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України» (м. Дніпропетровськ, 26 жовтня 2004 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток економіки в трансформаційний період: глобальний та національний аспекти» (м. Запоріжжя, 20 квітня 2005 р.).

***Публікації.*** За темою дисертації опубліковано 49 наукових праць, загальним обсягом 103,52 д.а., з них – 1 індивідуальна монографія, 1 індивідуальний навчальний посібник, 1 підручник та 1 навчальний посібник, написані в співавторстві, 2 індивідуальні навчально-методичні посібники, 29 статей у провідних фахових наукових журналах і збірниках наукових праць, 14 публікацій в інших наукових виданнях.

**Висновки**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано розв’язання наукової проблеми, яка полягає в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційних засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. Це дало змогу сформулювати низку висновків концептуально-теоретичного, методологічного, організаційного та науково-практичного змісту, які відображають вирішення основних завдань дисертаційного дослідження відповідно до поставленої мети.

1. Бухгалтерський облік в бюджетних установах є особливим, водночас складним компонентом вітчизняного бухгалтерського обліку, що значною мірою пояснюється наявним сталим вектором соціального спрямування економіки України. В умовах реформування бухгалтерського обліку України загалом та бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема важливо опрацювати загальну концепцію його подальшого розвитку з урахуванням стійких історичних орієнтирів. Первинне узагальнення історичного досвіду бухгалтерського обліку в бюджетних установах України на основі його періодизації дало змогу виокремити низку критеріїв та факторів впливу, які окреслили рушійні моменти розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. Основними серед них у хронологічній послідовності є: початок державотворення на території країн стародавнього Причорномор’я, створення держави Київської Русі, прийняття Київською Руссю християнства, започаткування та розвиток на Русі соціально-благодійницьких традицій, зміна політичного орієнтиру, що привів до економічних та соціальних зрушень.
2. Проголошення у 1991 р. незалежної української держави спричинило потребу у формуванні національної облікової системи в цілому та її складової - обліку виконання кошторису зокрема, а перегляд теоретичного підґрунтя економіки України та її перебудова визначили нові орієнтири щодо розвитку обліку в Україні. Світові та внутрішньодержавні загальноекономічні та облікові, соціальні й політичні тенденції та процеси сьогодення передбачають необхідність ідентифікації нового кола завдань, перегляду складу та прерогативних функцій бухгалтерського обліку виконання кошторису, вироблення нових концептуальних облікових засад і поглиблення базових положень, удосконалення методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах.
3. Теоретичну базу бухгалтерського обліку в бюджетних установах України становить загальна вітчизняна теорія бухгалтерського обліку з визначенням його методу та елементів, предмета та об’єктів, методичних прийомів, принципів побудови. Змістовний розгляд позицій методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах свідчить про наявність певних особливостей, які є основоположними у формуванні специфіки даної підсистеми. Насамперед це стосується підґрунтя базово-функціонального апарату - функцій і завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, методологічного інструментарію в частині принципів бухгалтерського обліку та елементів методу бухгалтерського обліку, основу якого складають баланс та план рахунків зазначених суб’єктів господарювання. Дослідження цих позицій під кутом теоретичних основ бухгалтерського обліку бюджетних установ підтвердило часткову реалізацію загальних вітчизняних принципів бухгалтерського обліку в її межах, змістову своєрідність функцій і завдань вищевказаної облікової системи, яка полягає у чіткому їх підпорядкуванні основним принципам фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, обмежене застосування відомих класифікацій номенклатури балансів та рахунків бухгалтерського обліку.
4. Вітчизняна облікова методика бюджетних установ є своєрідною концепцією практичного втілення методологічних основ бухгалтерського обліку бюджетних установ. Основні її відмінності найвиразніше проявляються за такими напрямами обліку: облік необоротних активів, облік запасів, облік доходів та облік видатків. До важливих складових методики бухгалтерського обліку за кожним із зазначених напрямів належать: система підходів до ідентифікації однойменних об’єктів вивчення у складі об’єктів обліку, класифікація внутрішнього їх складу, система способів визначення вартості даних видів активів і пасивів бюджетних установ, сукупність методів визнання факту здійснення або проведення останніх. У процесі аналізу складових методики обліку цих об’єктів установлено наявність: чіткого механізму визнання об’єктів облікової системи; досконалої системи класифікаційних груп об’єктів обліку (як необоротних активів та запасів, так і доходів і видатків); ґрунтовної методики вартісного вимірювання активів і пасивів; паралельного застосування касового методу та методу нарахування в обліку доходів і видатків.
5. Втіленням методологічних основ обліку в державному секторі економіки розвинутих країн Заходу є Міжнародні стандарти фінансової звітності державного сектору. При порівняльному аналізі методологічних підходів до формування облікової інформації за обраними об’єктами обліку виявлено такі відмінності: нечіткість ідентифікації окремих груп необоротних активів і запасів та допустимість їх включення як до першої, так і до другої категорії об’єктів; первісна вартість об’єктів необоротних активів та запасів визначається з урахуванням транспортних витрат і податкових платежів; відображення прибутку за фактом проведення переоцінок зазначених активів; поширення процедури амортизації на необоротні активи. Вивчення методологічних і методичних особливостей бухгалтерського обліку бюджетних установ у Російській Федерації та Республіці Білорусь засвідчує окремі відмінності у моментах оцінювання активів і пасивів установ, побудові планів рахунків бухгалтерського обліку та діючих класифікаціях усіх виділених задля вивчення об’єктів до прийнятих в Україні.
6. Розбіжності вітчизняної та міжнародної практики випливають із відмінностей теоретичних положень. Предметом МСФЗДС є діяльність установ суспільного або державного сектору, до яких у міжнародній практиці віднесено фінансові та бюджетні установи, казенні підприємства і неприбуткові установи. Значний рівень схожості існуючих підсистем бухгалтерського обліку в бюджетних установах на пострадянському просторі та їх досить успішне функціонування свідчать про ґрунтовність та життєздатність успадкованої методології. Вагомі вітчизняні методологічні традиції у сфері обліку в бюджетних установах та значний науковий і практичний потенціал облікових працівників зазначеної спеціалізації в Україні підтверджують доцільність і необхідність створення власних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах.
7. Для визначення та формування нового функціонального апарату бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні необхідно чітко розуміти логіку побудови даної системи. Бухгалтерський облік виконання кошторису є складовою різних за профілем і функціями утворень господарсько-економічного характеру, кожна з яких формує певну сукупність чинників впливу на зазначену складову. Аналіз комплексного поєднання даних компонентів та історично сталих державотворчих, геополітичних, економічних, соціальних, юридично-правових та історично-культурних факторів дав змогу удосконалити коло функцій та завдань бухгалтерського обліку бюджетних установ, у якому традиційні інформаційна, управлінська та контрольна функції набувають нового значення і доповнюються функцією захисту та науково-пізнавальною функцією, а кожній із функцій відповідає конкретне завдання.
8. Реалізація нового кола функцій та завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису можлива за умови запровадження таких новацій методичного характеру: розроблення та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності зазначених суб’єктів господарювання, вироблення інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку, удосконалення вітчизняної облікової термінології підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах, розроблення методики обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ, уточнення та розширення методики бухгалтерського обліку нових його об’єктів.
9. Механізм створення Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах України передбачає насамперед формування їх структурного каркасу. Вивчення принципів структурної побудови МСФЗДС та нормативних документів з питань бухгалтерського обліку виконання кошторису в Україні дав змогу розробити структурну схему побудови Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах за напрямами обліку доходів, видатків, витрат, основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, запасів у розрізі загальних та специфічних позицій. В умовах подальшого посилення централізації управління бюджетним процесом з боку держави необхідною і вчасною є постановка завдання зі створення інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. Номенклатуру рахунків бухгалтерського обліку пропонується побудувати на базі плану рахунків виконання Державного та місцевих бюджетів шляхом включення до його розділів рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису у відповідній послідовності. Облікова термінологія бюджетних установ не відбиває усіх позицій методологічного характеру, а отже потребує удосконалення. Перегляд, уточнення загального поняття «бухгалтерський облік в бюджетних установах», та понять «необоротні активи», «справедлива вартість», «відновлювальна вартість», «первинна вартість», «видатки», «витрати» та «затрати» дозволили сформувати економічно повне та лексично коректне коло основоположних визначень щодо головних напрямів обліку в бюджетних установах.
10. Процес реформування вітчизняного обліку бюджетних установ передбачає уточнення та деталізацію методики бухгалтерського обліку в частині нових його об’єктів, особливо щодо нематеріальних активів. Серед основних питань, що потребують уточнення, необхідно виділити і дослідити проблеми визначення механізму ототожнення об’єкта як елементу нематеріального активу; розгляд порядку оцінювання об’єкта нематеріальних активів; класифікації нематеріальних активів; проведення уподібнення видатків, пов’язаних із відповідним об’єктом нематеріальних активів до кодів економічної класифікації видатків; розгляду методики відображення операцій з надходження, використання та вибуття нематеріальних активів у бухгалтерському обліку. Розроблення методики обліку витрат та калькулювання продуктів діяльності бюджетних установ зумовили потребу у теоретичному її обґрунтуванні, яке проведено у роботі.
11. Комплексний підхід до формування концепції реформування обліку бюджетних установ передбачає заходи як методичного, так і організаційного характеру, до складу яких включено, зокрема, такі позиції: удосконалення системи організації бухгалтерського обліку в частині носіїв облікової інформації та їх руху, запровадження повної автоматизації облікового процесу в бюджетних установах, створення механізму державного стимулювання підвищення престижу професії бухгалтера бюджетних організацій, підвищення рівня підготовки спеціалістів за програмою “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в управлінні бюджетними установами”.
12. Питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України не досліджені, отже, слід вести мову про відсутність ґрунтовного теоретичного базису. У цілому організація бухгалтерського обліку зазначених суб’єктів господарювання грунтується на загальній теорії організації бухгалтерського обліку. Предметом організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зокрема, є обліковий процес, праця виконавців облікових функцій, забезпечення та розвиток бухгалтерського обліку виконання кошторису. У межах кожного з елементів предмета виокремлюється сукупність характерних об’єктів організації обліку. Основні принципи організації бухгалтерського обліку пропонується змістовно сформулювати та згрупувати у такому порядку: загальні принципи - цілісності елементів і зв’язків, динамічності та передбаченості, безперервності та специфічні принципи - повноти, чіткого відображення, ритмічності, своєчасності, прямо-точності, підпорядкованості, економічної доцільності, контролю, заінтересованості, стимулювання, комплексності, конструктивності, систематичності, гармонійності.
13. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ є запорукою забезпечення його безперервності та планомірності і включає передусім процедуру формування облікової політики. Розроблення як організаційної, так і методичної частин облікової політики бюджетних установ реалізується у змісті положень наказу про облікову політику, конкретизація якого проводиться з орієнтацією на специфіку діяльності кожної з бюджетних установ. Потреба у створенні виразної методики іншої складової первинної організації облікового процесу - організації технічного, інформаційного та методичного забезпечення привела до формування завдань з організації кожного з видів забезпечення, їх класифікаційної характеристики та методики реалізації процесу їх організації. Виділення серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ питання суцільної автоматизації облікового процесу на рівні установи має вирішуватись через організацію автоматизації. Особливого значення в умовах реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України набуває організація його розвитку.
14. За умов подальшого підвищення рівня автоматизації виконання облікових функцій працівниками бухгалтерських служб бюджетних установ резерви поліпшення стану бухгалтерського обліку в бюджетних установах полягають в оптимізації організації роботи облікових підрозділів. Це можливо через дію механізмів ґрунтовної мотиваційної моделі праці обліковців та розроблення заходів з підвищення рівня підготовки облікових кадрів. Постановка завдання з формування системи мотиваційних засад праці бухгалтерів бюджетних установ та аналіз ситуаційно-оточуючого середовища передбачають здійснення комплексу заходів не тільки на рівні суб’єктів господарювання, а передусім на державному рівні. Підвищенню рівня кваліфікації працівників облікових підрозділів бюджетних установ має сприяти вироблення стандартів підготовки спеціалістів з бухгалтерського обліку та подальший перегляд на їх основі навчального процесу за відповідним напрямом спеціалізації. Його необхідно провести з урахуванням: 1) традиційних пріоритетів вітчизняної освіти; 2) особливостей психологічного сприйняття процесу навчання та засвоєння матеріалу з боку студентів; 3) подальшого розвитку освітніх тенденцій світового співтовариства.

**СПИСОК СИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Азаров М.Я., Амоша О.І, Гасанов С.М., Дем’яненко М.Я., Чумаченко М.Г., Ярошенко Ф.О. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України. У 6 т.: Т.4. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. — К.: НДФІ, 2004. — 364 с.
2. Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Близнюк В.В., Бородюк В.М. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України У 6т.: Т.1. Пріоритету бюджетної політики та економічне зростання в Україні. — К.: НДФІ, 2004. — 638 с.
3. Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О., Літанова Е.М., Альошин В.Б., Біленський О.М. Бюджетна політика в контексті стратегії соціально-економічного розвитку України. У 6т.: Т.2. Соціальна спрямованість бюджетної політики. — К.: НДФІ, 2004. — 376 с.
4. Англо-український словник / Укладач М.І.Балла. – К.: Освіта, 1996. – 490с.
5. Андреев В.Д. Основы научных исследований в бухгалтерской деятельности. — М.: Экономистъ, 2003. — 208 с.
6. Архипова Н.И., Бухалков М.И., Воронова С.Н., Генкин Б.М., Голубева Е.И. Основы управления персоналом: Учебное пособие. — М.: Высшая школа, 1996. — 383 с.
7. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учёта: Учебник. — М.: Экспертное бюро. — М, 1997. – 352 с.
8. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. — Х.: Центр навчальної літератури, 2003. - 284 с.
9. Бабенко И.П. Курсъ двойной бухгалтерии. - Спб., В.И.Губинскій, 1912. - 1105с.
10. Баран В.К., Даниленко В.М. Україна крізь роки: в 15 т. / НАН України; Інститут археології / В.А.Смолій (ред.) – К.: Альтернативи, 1998. – Т.13: Україна в умовах системної кризи (1946-1980-і р.р.). – 303с.
11. Безруких П.С. Комментарии к Положению о составе затрат. – М.: Бухгалтерський учет, 1999. – 256 с.
12. Белов А.Н. Бухгалтерский учёт в учреждениях непроизводственной сферы. — М.: Финансы и статистика. 1995. - 240с.
13. Білоусько В.С., Бєлєнкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — К.: Мета, 2002. — 240 с.
14. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.