**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

**Свірко Світлана Володимирівна**

**УДК 657**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ:**

**МЕТОДОЛОГІЯ І ОРГАНІЗАЦІЯ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

**дисертації на здобуття наукового ступеня**

**доктора економічних наук**

**КИЇВ - 2006**

**Дисертацією є рукопис.**

Робота виконана на кафедрі обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана Міністерства освіти і науки України.

***Науковий консультант***: академік НАН України,

доктор економічних наук, професор

**ЧУМАЧЕНКО Микола Григорович**,

Київський національний економічний університет імені

Вадима Гетьмана, професор кафедри обліку в кредитних і

бюджетних установах та економічного аналізу

***Офіційні опоненти:***  академік УААН,

доктор економічних наук, професор

**ДЕМ’ЯНЕНКО Микола Якович**,

Національний науковий центр «Інститут аграрної

економіки» УААН, заступник директора

доктор економічних наук, професор

**ТКАЧЕНКО Надія Марківна**,

Національний університет харчових технологій,

професор кафедри обліку і аудиту

доктор економічних наук, доцент

**ЛЕВИЦЬКА Світлана Олексіївна**,

Національний університет водного господарства та

природокористування, м. Рівне,

декан факультету економіки і підприємництва

***Провідна установа:***  Східноукраїнський національний університет

імені Володимира Даля, кафедра обліку і аналізу

господарської діяльності, м. Луганськ

Захист відбудеться « » грудня 2006 р. о 12-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.07 у Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги 54/1, аудиторія 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за адресою: 03113, м. Київ, вул.Дегтярівська 49-г, аудиторія 601.

Автореферат розісланий «\_\_\_\_\_» листопада 2006 р.

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради,

кандидат економічних наук, професор В.Я.САВЧЕНКО

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми дослідження**. 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.

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.Грищенко, 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.Сопко, Н.І.Сушко, І.Д.Фаріона, О.О.Чечуліної. Значний внесок в обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах України та 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 глибинний 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 напрямки 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 2000р.); 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 2000р.); 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 2001); 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 2003р.); 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 2003р.); 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 2004р.); 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 2004р.); 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.

***Обсяг і структура роботи.*** Дисертація складається зі вступу, чотирьох розділів. Висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи складає 365 сторінок. У дисертації розміщено 37 рисунків на 30 стор. Та 41 таблиця на 26 стор.. Список використаних джерел налічує 420 найменувань. Дисертація містить 11 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання і об’єкти дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних автором результатів дослідження.

У **розділі 1 «Історія розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України»** на основі системної характеристики та аналізу історії розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ від стародавніх часів до сьогодення розроблено та науково обґрунтовано періодизацію розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, виокремлено сталі фактори впливу на формування вітчизняної системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Первинне узагальнення історичного досвіду розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України за допомогою інструментів періодизації дозволило виокремити низку критеріїв та класифікаційних ознак періодизації (табл.1). У дисертації доведено, що найвагомішими серед них є вплив становлення функціонального апарату держави на формування бухгалтерського обліку в бюджетних установах, відношення до системи державного, а пізніше бюджетного обліку в країні та рівень уніфікації методології облікового процесу.

Доведено, що початком формування вітчизняної системи державного обліку в цілому та обліку суб’єктів господарювання, які фінансово забезпечувалися з боку держави, є період виникнення на території в межах державного кордону теперішньої України перших державних утворень – країн Причорномор’я, які в своїй обліковій практиці наслідували давньогрецьку облікову школу. Підкорення цих територій у І ст. до Різдва Христового Римською імперією призвело до коригування методології даної облікової системи в бік посилення її регламентації.

У роботі обґрунтовано положення про те, що перший значний поштовх у розвитку складових державного обліку пов’язаний із двома подіями – політичною та релігійно-культурною, а саме: утворення першої української держави – Київської Русі та послідуюче прийняття Київською Руссю у Х ст. Християнства. Ця подія сприяла розповсюдженню на території Русі не тільки розвинутої облікової практики Візантії, яка перейняла надбання рахункових шкіл єгиптян, еллінів, латинян, персів та інших, а й зумовила розвиток соціальних функцій держави і започаткувала процес формування установ освітнього та культурного характеру – прототипу теперішньої розгалуженої мережі установ бюджетного сектору України.

На основі вивчення та аналізу відомих літературних джерел з історії України, її економіки та бухгалтерського обліку у дисертації доведено, що подальший розвиток бухгалтерського обліку державних установ відбувається досить повільно під послідовним у часі, а інколи й одночасним впливом пасивної дії або активного втручання польської, німецької, австрійської та російської облікової теорії і практики. Хоча і відбулося збагачення методологічних облікових основ, але цей вплив став на заваді поширенню української облікової думки.

**Таблиця 1**

**Етапи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України за критеріями періодизації**

|  |  |
| --- | --- |
| **Критерій періодизації** | **Назва етапу** |
| Вплив становлення функцій держави на формування бухгалтерського обліку в бюджетних установах | *військово-господарський;*  *владно-військовий;*  *соціально-управлінський;* |
| Ставлення до системи державного обліку, що існувала в країні | *етап однорідної цілісної системи скарбничого рахівництва; виокремлення рахівництва суб’єктів з державного рахівництва у вигляді виконання ними первинних операцій; розподілу державного бухгалтерського обліку на облік виконання бюджету та виконання кошторису;* |
| Функціональний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах | *контрольний; контрольно-інформаційний; поповнення складу функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах управлінською функцією; поповнення складу функцій бухгалтерського обліку науково-пізнавальною та захисною функціями;* |
| Характер облікових записів | *етап простої система фіксації довідкової інформації; простої система запису в межах рахунків бухгалтерського обліку; поєднання простої та подвійної систем запису в проекції до відповідних площин суб’єктів господарювання; повного переходу на подвійну систему запису* |
| Рівень розвитку облікових носіїв | *етап первинних документів як основного носія інформації; доповнення складу облікових носіїв реєстрами аналітичного обліку; доповнення складу облікових носіїв реєстрами синтетичного обліку; застосування комбінованих реєстрів обліку* |
| Форма регламентації облікового процесу | *етап вільного ведення рахівництва; ведення рахівництва за рекомендованими методиками та нормативними документами вибіркової регламентації; ведення бухгалтерського обліку за принципом чіткої регламентації;* |
| Організаційна форма облікового процесу | *етап централізації рахівництва; часткової децентралізації рахівництва суб’єктів господарювання в межах системи державного рахівництва; централізації обліку в межах площини суб’єкту господарювання; поєднання централізації та децентралізації обліку в бюджетних установах* |
| Методологія обліку | *етап інвентарного обліку; грошово-натурального або уніграфічного обліку; камерального обліку; диграфічного обліку з пріоритетами камерального;* |
| Рівень уніфікації методики облікового процесу | *етап відсутності методичної єдності; переходу до загальної методики обліку;* |

Початок нового витка в історії бухгалтерського обліку бюджетних установ пов’язаний із тенденціями соціального розвитку середини ХІХ ст., і передусім з розквітом благодійницьких організацій та установ соціального характеру, як державної, так і недержавної форми власності. Він характеризується значним розвитком методології та методики бухгалтерського обліку, з одночасним посиленням самостійності даної складової системи державного обліку.

У процесі дослідження історичних фактів та реалій у роботі доведено, що формування методологічно стійкої та методично своєрідної і самостійної системи бухгалтерського обліку виконання кошторису з чіткою організаційною регламентацією облікового процесу припадає на період 1920-1937рр.. Передумовою постановки завдань щодо перебудови обліку державних установ стали глибинні політичні, економічні та соціальні процеси, що відбулися на території колишньої Російської імперії, а саме: виникнення нового політичного утворення та побудова в його межах радянського народногосподарського економічного комплексу із задекларованим та чітко визначеним його соціальним спрямуванням і, як наслідок - значне зростання мережі установ бюджетної сфери та формування нової системи соціалістичного бухгалтерського обліку. В роботі доведено, що під впливом зазначених факторів протягом наступних п’яти десятиліть відбувається послідовне становлення методологічної концепції побудови бухгалтерського обліку виконання кошторису та методичне й організаційне його наповнення з урахуванням поточних облікових тенденцій та процесів (уніфікація, стандартизація, кооперація, централізація, механізація та автоматизація праці). Досягненнями цього періоду стали: удосконалення облікової реєстрації фактів господарського життя та запровадження меморіально-ордерної, а далі і журнально-ордерної форм обліку; оптимізація складу рахунків бухгалтерського обліку та створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку для всіх суб’єктів господарювання бюджетного сектору; розроблення класифікації об’єктів бухгалтерського обліку за різними ознаками; поточне удосконалення облікової методики щодо основних об’єктів обліку - доходів, видатків і витрат, основних засобів та запасів, розрахунків.

Переломний момент у розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України пов’язаний з проголошенням незалежності Україною у 1991 р.. У роботі доведено, що саме ця подія зумовила потребу в формування власної системи керівництва вітчизняною системою бухгалтерського обліку в цілому та бухгалтерським обліком виконання кошторису зокрема, а необхідність його реформування пов’язана із переглядом теоретичного підґрунтя вітчизняної економіки та її перебудовою. На задоволення першої потреби спрямоване утворення в системі органів виконавчої влади Державного казначейства України, на яке покладено функцію здійснення методологічного керівництва бухгалтерським обліком у бюджетних установах. Частковому задоволенню другої потреби сприяло внесення Державним казначейством України коригуючих змін до системи бухгалтерського обліку виконання кошторису.

На основі вивчення світових та внутрішньодержавних, загальноекономічних та облікових, соціальних і політичних, культурних і релігійних тенденції та процесів у дисертаційній роботі доведено об’єктивну необхідність в обґрунтуванні кола завдань, перегляду складу функції бухгалтерського обліку виконання кошторису, вироблення нових концептуальних облікових засад та базових положень, удосконаленні методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

У **розділі 2 «Сучасний стан методології та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах»** опрацьовано, сформовано і відтворено в межах методологічного поля вітчизняної облікової системи існуючі елементи теоретичних основ бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні й узагальнено інформацію щодо складу та змісту вітчизняних і міжнародних методологічних та методичних інструментів і прийомів бухгалтерського обліку бюджетних установ. Це дало змогу обґрунтувати і довести методологічну стійкість вітчизняної моделі обліку бюджетних установ.

Автором наголошено, що теоретичною базою бухгалтерського обліку в бюджетних установах України є загальна вітчизняна теорія бухгалтерського обліку. З огляду на це формально ідентифікуються в її межах такі фундаментальні поняття, як метод та його елементи, предмет та об’єкти, методичні прийоми, принципи побудови зазначеної складової системи бухгалтерського обліку в Україні.

Втім детальний змістовний розгляд, систематизоване дослідження та аналіз основоположних позицій теорії та методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах дав змогу виявити важливі формуючі особливості, які впливають на підґрунтя базово-функціонального апарату у розрізі компонентів. До їх складу включено функції і завдання, принципи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а також методичний інструментарій, головними елементами якого є баланс та план рахунків зазначених суб’єктів господарювання.

У роботі проаналізовано ці позиції в межах теоретичних основ бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що дозволило зробити певні узагальнення. Доведено, що методологія бухгалтерського обліку бюджетних установ формується у повній відповідності до облікових принципів-обмежень: обачності, послідовності, превалювання сутності над формою, а також окремих принципів-умов та рекомендацій: безперервності, періодичності, єдиного вимірника та повного висвітлення. На основі детального аналізу методології та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах України обґрунтовано обмеженість або часткове застосування решти принципів бухгалтерського обліку.

Відповідно до сучасних позицій науковців-фахівців з питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах коло функцій обліку виконання кошторису включає інформаційну, контрольну й управлінську функції. До складу його завдань віднесять: формування повної і достовірної інформації щодо господарської діяльності бюджетних організацій (їх фінансового та майнового стану) з урахуванням нормативно-правової бази; вчасне і в достатньому обсязі забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів; контроль за додержанням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, ефективного використання та збереження грошових коштів і матеріальних цінностей з метою своєчасного попередження та запобігання негативним моментам у діяльності бюджетних установ; систематичний контроль за виконанням кошторису видатків бюджетних установ.

Значну увагу автором приділено дослідженню та теоретичному обґрунтуванню методу бухгалтерського обліку бюджетних установ, зокрема його елементам – балансу і плану рахунків.

Опрацювання та узагальнення описаних у літературі з теорії бухгалтерського обліку підходів до класифікації балансів у цілому, вивчення повного складу існуючих контрпозиційних і суміжних класифікаційних ознак та аналіз і ідентифікація бухгалтерського балансу бюджетних установ в їх межах дали змогу виокремити основні класифікаційні ознаки відповідно до специфічних особливостей бухгалтерського обліку бюджетних установ: щодо джерел отримання даних для побудови балансу, щодо етапів і фаз господарської діяльності суб’єкта господарювання, за обсягом інформаційного поля, за наявністю регулюючих статей (рахунків) або за повнотою, за змістовим навантаженням, за формою подання, за формою власності, за характером діяльності та відповідні до них класифікаційні групи функціонування.

На основі вивчення, систематизації та узагальнення відомих вітчизняних і зарубіжних теоретичних класифікаційних моделей рахунків бухгалтерського обліку у дисертації сформовано, обґрунтовано та описано розгорнуту класифікаційну схему, яка забезпечує розкриття повної економічної природи рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Ця схема будується за такими ознаками: за участю у формуванні статей балансу; за початковим і кінцевим сальдо; за напрямом використання при відображенні діяльності установи; за економічним змістом; за призначенням і структурою. Відповідно до цих ознак ідентифіковано рахунки бухгалтерського обліку виконання кошторису за такими їх групами: 1) балансові і позабалансові; 2) активні, активно-пасивні, пасивні; 3) загального, спеціального фондів та спільні; 4) господарських засобів, господарських процесів, джерел утворення господарських засобів; 5) основні, операційні, регулюючі.

Значну увагу в дисертаційній роботі приділено розгляду та критичному аналізу вітчизняної методики обліку окремих операцій бюджетних установ, що дало змогу виявити низку її особливостей. Передусім відмінності виникають через певні характерні елементи, які найвиразніше проявляються за напрямами обліку: облік необоротних активів, запасів, доходів і видатків. Важливими складовими методології та методики бухгалтерського обліку за кожним із зазначених напрямів є: система підходів до ідентифікації однойменних об’єктів і їх визнання у складі об’єктів обліку, класифікація внутрішнього їх складу, система способів визначення вартості даних видів активів та пасивів бюджетних установ; сукупність методів визнання факту їх здійснення або проведення.

Проведений аналіз зазначених позицій дав змогу побудувати доказ і на його основі наголосити на функціонуванні досить чіткого механізму визнання кожного із перелічених об’єктів у межах облікової системи; існуванні розвиненої системи класифікаційних груп усіх об’єктів обліку (як необоротних активів та запасів, так і доходів та видатків), що побудована за принципом задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів облікових даних на макро- та мікроекономічних рівнях; наявність розгалуженого механізму вартісного вимірювання активів і пасивів, який дозволяє формувати за напрямком використання багатовекторні масиви інформації в межах кожного з об’єктів обліку; паралельне застосування касового методу та методу нарахування в обліку доходів і видатків з метою забезпечення повноти відповідної облікової інформації при їх утворенні. У роботі зосереджено увагу на обґрунтуванні даних методологічних і методичних позицій, які відповідають головним принципам фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання, а саме: цільового використання бюджетних коштів та суворого режиму їх економії.

Здійснене в роботі дослідження вітчизняної облікової методики бюджетних установ дозволило на основі наведених вище умотивувань обґрунтувати узагальнення про стійкість і життєздатність зазначеної системи, що являє собою багаторічно вироблену, ґрунтовну, своєрідну концепцію практичного втілення методологічних основ бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Постановка питання про реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України викликала потребу у проведенні ретельного дослідження досвіду світової облікової теорії та практики у відповідній галузі бухгалтерського обліку. Задля розв’язання поставленого завдання у роботі досліджено концептуальні засади побудови облікових систем розвинутих країн Заходу, які втілені у Міжнародних стандартах фінансової звітності державного сектору (МСФЗДС).

Опрацювання відповідних стандартів за основними обраними напрямами обліку та порівняння їх положень з методичними підходами вітчизняної системи обліку в бюджетних установах дали змогу сформулювати та довести такі положення. На відміну від аналогічних позицій методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, у міжнародній обліковій практиці в державному секторі використовуються досить загальні, структурно нерозвинуті класифікації як необоротних активів, так і запасів. В їх межах рекомендується окремі групи зазначених об’єктів обліку включати на свій розсуд або до складу необоротних активів, або до запасів. Також задекларовано методику, за якою первісна вартість об’єктів необоротних активів та запасів визначається з урахування транспортних витрат та податкових платежів. Не заперечується відображення прибутків за фактом проведення переоцінок зазначених активів, а також ідентифікація поняття “амортизація” щодо обліку необоротних активів.

У роботі досліджено методологічні та методичні особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ у Російській Федерації та Республіці Білорусі, які є представниками соціально-орієнтованих економічних моделей. У результаті встановлено окремі відмінності в методах оцінки активів і пасивів порівняно з прийнятими в Україні, у побудові планів рахунків бухгалтерського обліку та діючих класифікаціях необоротних активів, запасів, видатків та, особливо, доходів даних суб’єктів господарювання в межах усіх трьох країн. Аналіз цих відмінностей свідчить про переваги вітчизняної облікової моделі.

У процесі гармонізації вітчизняної облікової системи в цілому з позиціями і надбанням міжнародної теорії та практики бухгалтерського обліку при формуванні концепції реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України необхідно обрати чіткі орієнтири на основі критичного аналізу міжнародних аналогів. У процесі дослідження об’єктів, на які спрямовано дію МСФЗДС, виявлено що за міжнародною термінологією до складу установ суспільного або державного сектору, віднесено фінансові та бюджетні установи, казенні підприємства і неприбуткові установи, а отже, МСФЗДС поширено на значно більшу номенклатуру об’єктів, ніж бюджетні установи, чим і пояснюються певні відмінності, у змісті вітчизняних методичних позицій.

На основі проведених узагальнень, а також ураховуючи вагомі вітчизняні методологічні традиції у сфері обліку в бюджетних установах, значний науковий та практичний потенціал облікових працівників відповідної спеціалізації в Україні, умотивовано позицію про створення власних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах .

**Розділ 3 «Концептуальні підходи до реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ України»** являє собою опрацювання та формування цілісної, чіткої і послідовної концепції розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Насамперед, наукова ґрунтовність та практична доцільність реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України повинна підтверджуватися реалізацією таких логічно пов’язаних між собою фактів процедурного характеру: 1) глибинне розуміння логіки побудови даної системи та її теоретичне усвідомлення; 2) окреслення кола завдань реформованої моделі та створення на їх основі концепції стосовно кінцевого результату перетворень; 3) наявність чіткої визначеної сукупності процедур нової концепції та встановлення послідовності їх проведення.

За результатами структурування змісту показника «значущості» щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні, у роботі з поміж різних позицій виділено та обґрунтовано коло ключових. Це дозволило надати категорії бухгалтерського обліку виконання кошторису нового змістового наповнення з доповнюючими характеристиками (рис.1).

******

******

******

******

******

******

******

***Рис. 1. Місце і роль бухгалтерського обліку в бюджетних установах України на сучасному етапі його розвитку***

На підставі проведеного дослідження окреслено механізм впливу на бухгалтерський облік бюджетних установ зовнішнього і внутрішнього середовища, у межах якого поєднуються складові різних господарсько-економічних механізмів і процесів. Як елемент формовпливу на зазначену облікову систему кожна з них несе відповідне навантаження.

Доведений та умотивований у роботі причинно-наслідковий характер категорій «функції» та «завдання» щодо загальних облікових категорій зумовив необхідність комплексного розгляду цього зв’язку в його нерозривності. Аналіз сукупності всіх факторних компонентів впливу - державотворчих, геополітичних, економічних, соціальних, юридично-правових та історико-культурних - дав змогу уточнити комплекс функцій та завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах (табл.2).

**Таблиця 2**

**Функції та завдання бухгалтерського обліку бюджетних установ на новому етапі його розвитку**

|  |  |
| --- | --- |
| **Функції** | **Завдання** |
| ***інформаційна*** функція полягає у накопиченні, групуванні, переробці та наданні інформації в системі бухгалтерського обліку; виконує роль першоджерела щодо інших функцій | *формування повної і достовірної інформації щодо господарської діяльності бюджетних організацій на основі нормативно-правової бази* |
| функція ***управління*** вимагаєзабезпечення суб’єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінки, аналізу, контролю та інших складових процесу управління як бюджетною установою так і бюджетним процесом у цілому | *вчасне забезпечення необхідною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів в достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень* |
| функція ***контролю*** потребує постійного, суцільного контролю, що має здійснюється на всіх стадіях проведення господарських операцій: попередній – до моменту здійснення операції, поточний – на етапі здійснення операції і наступний – після здійснення операції на методичному та технологічному рівнях | *систематичний контроль за додержанням фінансової дисципліни, режиму економії, виконання кошторису доходів і видатків, ефективного використання та збереження грошових коштів і матеріальних цінностей* |
| функція ***захисту*** вимагає від бухгалтерського обліку бюджетних установ адекватного відображення можливих фактів неправомірної і злочинної діяльності у сфері 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 | *формування в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку бюджетних установ ознак порушень та зловживань, здатності контрольної підсистеми бухгалтерського обліку своєчасно виявляти та якісно використовувати облікову інформацію в частині фактів порушень та зловживань, попередження правопорушень і зловживань через формування механізму стримування протиправних дій* |
| ***науково-пізнавальна*** функція полягає у подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах як складової вітчизняної і світової облікових систем та науки про бухгалтерський облік. | *отримання, накопичення, аналіз нових знань у зазначеній сфері для подальшого розвитку та оптимізації підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах* |

Для ефективної дії сформованих функцій і поставлених завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису та їх реалізації в дисертації розроблено, обґрунтовано та запропоновано концепцію реформування даної системи як комплексну модель методологічно-організаційного характеру, яка включає такі позиції: 1) розроблення та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку бюджетних установ; 2) опрацювання інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку; 3) уточнення вітчизняної облікової термінології системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах; 4) розроблення в межах стандартів бухгалтерського обліку методики обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ; 5) уточнення та доповнення методики бухгалтерського обліку нових його об’єктів; 6) удосконалення організації облікового процесу в бюджетних установах, його забезпечення та розвитку; 7) запровадження повної автоматизації облікового процесу в бюджетних установах; 8) формування механізму державного стимулювання підвищення престижу професії бухгалтера бюджетних організацій; 9) підвищення якості підготовки майбутніх бухгалтерів за програмою “Облік і контроль в управлінні бюджетними і фінансовими організаціями”.

У роботі доведено неповноту та застарілість окремих позицій облікової термінології бюджетних установ, що вимагає удосконалення з позиції лексичного навантаження і змістовно-методичної повноти дефініцій. На основі аналізу існуючих термінологічних визначень бухгалтерського обліку виконання кошторису та його місця і ролі, функцій і завдань на сучасному етапі розвитку сформовано нове за змістом визначення бухгалтерського обліку в бюджетних установ, а саме: бухгалтерський облік в бюджетних установах (облік виконання кошторису) є специфічною впорядкованою системою формування інформації про фінансово-господарську діяльність бюджетних установ та передання відповідної інформації для прийняття управлінських рішень, яка виконує інформаційну, управлінську, контрольну, захисну та науково-пізнавальну функції. За своєю участю у процесах макро- та мікроекономічного характеру він являє собою складну суміжну категорію, яка ідентифікується як частина вітчизняного 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. Подальший аналіз сучасного термінологічного наповнення системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах виявив ряд позицій, що потребують перегляду з метою уточнення.

Дослідження змістовних характеристик комплексного об’єкта обліку - необоротних активів - дало змогу сформулювати таке його визначення: необоротні активи — це активи, що у своїй сукупності складаються з матеріально-речових і нематеріальних цінностей і об’єктів, які належать установі, покликані забезпечувати її функціонування з терміном корисної дії чи експлуатації більше одного року.

У межах одного з елементів методу бухгалтерського обліку виконання кошторису, яким є оцінювання, установлено термінологічну неадекватність понять видів вартості та їх невиправдану роздрібненість. Натомість пропонується застосовувати такі уніфіковані терміни: первісна вартість — вартість, що історично склалась, яка включає фактичні видатки, або витрати на придбання, одержання, виготовлення та створення об’єктів запасів та необоротних активів; реальна вартість — вартість безоплатно отриманих або переданих об’єктів необоротних активів та запасів, сформована на основі цін, що діють на момент оприбуткування або списання даних об’єктів; реалізаційна вартість — вартість, за якою об’єкти необоротних активів та запасів можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними та бажаючими здійснити таку операцію сторонами і яка визначається з урахуванням первісної вартості об’єкта та рівня морального зносу.

На основі вивчення, систематизації та узагальнення існуючих поглядів щодо термінів «видатки», «витрати» та «затрати» в дисертації обґрунтовано підпорядкованість, взаємозв’язок та логічну послідовність зазначених економічних понять, а також уточнено змістове навантаження цих дефініцій і дано їм таке визначення: витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов’язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб’єкта господарювання; затрати – грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для створення певного продукту; видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб’єкта господарювання. За своєю функціонально економічною природою видатки бюджетних установ поділяються на касові і фактичні.

Проведене у розділі 2 дослідження міжнародних та вітчизняних методологічних і методичних облікових підходів дало змогу сформувати висновок про доречність збереження доробку вітчизняних методологів і створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах саме на українському методологічному підґрунті. За таких умов, важливим є вироблення структурно-змістового наповнення майбутніх Положень. У роботі розроблено структурну схему побудови Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах у розрізі загальних та специфічних позицій за напрямами обліку доходів, видатків, витрат, основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, запасів.

Автором доведено, що за умов подальшого посилення централізації управління бюджетним процесом з боку держави, яке, зокрема, проявилось у включенні власних надходжень бюджетних установ до складу доходів бюджету, необхідною і вчасною є постановка завдання про створення інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку. За результатами вивчення у синтезі класичних світових підходів до формування планів рахунків бухгалтерського обліку і опрацювання номенклатури рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних та фінансових установах, у роботі створено, обґрунтовано та запропоновано до розгляду нове класифікаційне угруповання рахунків бухгалтерського обліку. В основу розробленої моделі плану рахунків бюджетного обліку покладено принцип поглинання однорідних за економічної природою рахунків однойменними за змістовним характером розділами. Комплексна реалізація даного принципу та кінцева схематична формалізація моделі передбачає як базову основу - план рахунків виконання Державного та місцевих бюджетів, а як доповнюючі елементи - рахунки бухгалтерського обліку виконання кошторису (рис.2). Такий підхід забезпечує формування єдиного, цілісного та оперативного інформаційної базису щодо забезпечення процесу виконання бюджету в його обліковій частині.

|  |  |
| --- | --- |
| **План рахунків бухгалтерського обліку виконання Державного та місцевих бюджетів** | **План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ** |
|                                    |  |

***Рис.2. Схема побудови інтегрованого плану рахунків методом включення рахунків***

Як методологічне підґрунтя для вироблення методики обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ у роботі сформовано та умотивовано теоретичні основи за даним напрямом обліку бюджетних установ, а саме: поняття собівартості та статей витрат, калькуляції та її видів, об’єктів обліку витрат та калькуляції, калькуляційних одиниць, а також методів розподілу непрямих витрат. Обґрунтування представлених у роботі пропозицій здійснене на основі узагальнення вже існуючого практичного досвіду та результатів наукових досліджень вітчизняних учених, що дало можливість значно розширити уявлення про методичне поле за напрямом обліку витрат бюджетних установ і наголосити на його вагомості та фундаментальності.

Реформування вітчизняної облікової системи бюджетних установ потребує також оперативного розвитку методики бухгалтерського обліку в частині нових його об’єктів. Центральне місце серед них займає такий елемент необоротних активів, як нематеріальні активи. Чинні інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ не забезпечують необхідного обсягу методичних роз’яснень з порядку ведення обліку нематеріальних активів. У роботі зосереджено увагу на обґрунтуванні найважливіших структурних методологічних елементів, щодо нематеріальних активів які ще не отримали розвитку. В процесі дослідження уточнено механізм визнання об’єкту як елементу нематеріального активу; деталізовано порядок оцінювання об’єкта нематеріальних активів; адаптовано існуючу у вітчизняній обліковій практиці класифікацію нематеріальних активів до обліково-інформаційних потреб бюджетних установ; наближено визнання видатків, пов’язаних з відповідним об’єктом нематеріальних активів до кодів економічної класифікації видатків; уточнено методику відображення облікових операцій щодо нематеріальних активів у розрізі їх надходження, використання та вибуття. Реалізація поставленої проблеми забезпечує підвищення аналітичності інформаційних потоків у процесі обліку нематеріальних активів.

У **розділі 4 «Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України»** сформовано теоретичну базу організації бухгалтерського обліку бюджетних установ, розроблено основні положення первинної організації бухгалтерського обліку зазначених суб’єктів господарювання, уточнено механізми організації облікового процесу, праці облікових працівників, забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Вивчення теоретичних та практичних матеріалів із загальної організації бухгалтерського обліку засвідчує, що питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України абсолютно недосліджені. Очевидна відсутність у межах даного галузевого сектору організації бухгалтерського обліку напрацювань стосовно елементів теоретичної бази, що унеможливлює формування методичної надбудови.

Авторські дослідження підтверджують, що у цілому організація бухгалтерського обліку зазначених суб’єктів господарювання базується на загальній теорії організації бухгалтерського обліку. Доведено, що предметом організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є обліковий процес, праця виконавців облікових функцій, забезпечення бухгалтерського обліку, розвиток бухгалтерського обліку. В контексті даних компонентів предмета в роботі виокремлено та обґрунтовано такі об’єкти організації обліку в бюджетних установах:

* облікові номенклатури; носії облікової інформації; рух носіїв облікової інформації;
* структура апарату бухгалтерської служби; кількість працюючих в обліковому підрозділі установи, організації; система зв’язків між відділами бухгалтерської служби, працівниками, виконавцями окремих функцій щодо облікового процесу і бухгалтерії установи чи організації; функціональні обов’язки працівників бухгалтерії на чолі з її керівником; нормативи часу при виконанні окремих облікових операцій;
* інформаційне, методичне та технічне забезпечення облікового процесу; мотиваційне, ергономічне та соціальне забезпечення праці працівників облікового апарату;
* розвиток методики та методології бухгалтерського обліку; підвищення кваліфікаційного рівня працівників бухгалтерського підрозділу.

З метою подальшого розвитку теоретичних основ загальної організації бухгалтерського обліку в роботі на основі вивчення існуючих позицій та проведеного дослідження обґрунтовані принципи організації бухгалтерського обліку бюджетних установ: загальні (цілісності елементів і зв’язків, динамічності та передбачуваності, безперервності); специфічні (повноти, чіткого відображення, ритмічності, своєчасності, прямоточності, підпорядкованості, економічної доцільності, контролю, зацікавленості, стимулювання, комплексності, конструктивності, систематичності, гармонійності).

Відповідно до предмета організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, до найвагоміших питань, які потребують розгляду, віднесено організацію облікового процесу в розрізі її видів, напрямів та етапів. У роботі умотивовано позиції щодо первинної організація бухгалтерського обліку бюджетних установ як головного інструменту забезпечення його безперервності та планомірності. Доведено, що у складі її елементів слід розглядати процедури формування облікової політики, обрання організаційних форм облікового процесу та форм організації бухгалтерського обліку, розроблення робочого плану рахунків та організацію забезпечення облікового процесу. Значну увагу в роботі приділено формуванню облікової політики та організації забезпечення, що на сьогодні опрацьовані недостатньо.

У роботі розроблено, обґрунтовано та формалізовано основні положення наказу про облікову політику в розрізі її організаційної і методичної частини (табл.3). На основі логіки побудови облікового процесу та процесу організації бухгалтерського обліку, доведено взаємопов’язаність і логічну послідовність основних структурних його частин, а також доцільність та чіткість запропонованих етапів його укладання.

Для створення виразної теоретично обґрунтованої та логічно побудованої методики організації технічного, інформаційного та методичного забезпечення в роботі сформульовані завдання з організації кожного із видів забезпечення, розроблено їх класифікаційну характеристику та методику їх організації.

Виокремлене серед концептуальних напрямів реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ питання суцільної автоматизації облікового процесу на рівні установи запропоновано вирішувати шляхом організації його автоматизації. У роботі розроблено механізм організації автоматизації облікового процесу як комплексу послідовних кроків, зокрема: дослідження установи; постановка проблеми; вибір програмного забезпечення і розробника програми автоматизації та технічного забезпечення; розроблення плану організації впровадження; організація післягарантійного обслуговування програмного продукту.

**Таблиця 3**

**Положення наказу про облікову політику бюджетних установ**

|  |  |
| --- | --- |
| **Складові наказу про облікову політику бюджетних установ** | |
| ***Організація бухгалтерського обліку*** | ***Методичні основи бухгалтерського обліку*** |
| * Форма організації бухгалтерсь-кого обліку * Форма організаційної побудови бухгалтерської служби * Форма організації структури апарату бухгалтерії * Права і обов’язки головного бух-галтера, заступників головного бух-галтера, працівників бухгалтерії * Нормативна база бухгалтерського обліку бюджетної установи * Форма бухгалтерського обліку * Робочий план рахунків * Робоча класифікація видатків * Облікові номенклатури * Форми первинних документів * Графік документообігу по установі * Форми звітності * Графік складання та подання звітності * Порядок ведення архіву установи * Перелік працівників, що мають право підпису на носіях облікової інформації * Перелік працівників, що мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цін-ностей * План заходів проведення інвента-ризації * Перелік осіб, відповідальних за організацію технічного, інформа-ційного, методичного забезпечення облікового процесу * Перелік осіб, відповідальних за ергономічне і соціальне забезпе-чення бухгалтерської служби * План заходів щодо організації забезпечення бухгалтерського обліку * План заходів щодо підвищення кваліфікації працівників бухгал-терської служби | * Облік доходів загального та спеціального фондів (перелік джерел отримання коштів до загального та спеціального фонду, перелік субрахунків за джерелами надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до загального фонду ) * Облік грошових коштів на рахунках (перелік грошових рахунків в установах банків чи/та органах казначейства з вказівкою їх номерів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку, визначення кількості меморіальних ордерів за рухом безготівкових грошових коштів ) * Облік касових операцій (порядок обліку готівкових коштів за загальним та спеціальним фондами, перелік субрахунків, що використовуються для обліку, терміни звітування підзвітних осіб у межах установлених норм часу та адміністративна відповідальність за порушення цих норм ) * Облік видатків (механізм здійснення видатків, перелік обмежень щодо здійснення видатків, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття, перелік субрахунків, що використовуються для обліку ) * Облік розрахунків по заробітній платі та стипендіях (схема посадових окладів, схема визначення розміру стипендій з урахуванням надбавок, порядок та терміни нарахування заробітної плати та стипендій, перелік субрахунків, що використовуються для обліку ) * Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами (порядок обліку розрахунків у порядку планових платежів та їх термінів, порядок проведення тендерів, методика відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій щодо забезпечення проведення тендерних торгів, визначення обмеження на видатки через підзвітних осіб, визначення умов звітування осіб, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) * Облік необоротних активів (ідентифікація видів необоротних активів, види оцінок необоротних активів, перелік видатків (витрат), що входять до первісної вартості необоротних активів, порядок переоцінки необоротних активів, порядок обліку витрат на утри-мання необоротних активів, порядок та умови списання необоротних активів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку ) * Облік запасів (ідентифікація запасів, види оцінок запасів, що застосовуються установою, метод відпуску запасів у використання, виробництво, порядок переоцінки запасів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку ) * Облік витрат (перелік і склад статей калькулювання продукту діяльності, порядок розподілу прямих і накладних витрат, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) * Облік результатів діяльності бюджетної установи (методика визначення результату господарської діяльності установи та її оцінки, перелік субрахунків, що використовуються для обліку ) |

Важливого значення в умовах реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України набувають питання організації його розвитку, реалізація яких вимагає конкретних поетапних дій (за організаційним (підготовчим) та головним (розробчим) етапами) як на державному рівні, так і на рівні власне бюджетних установ.

В умовах подальшого підвищення рівня автоматизації виконання облікових функцій працівниками бухгалтерських служб бюджетних установ, питання організації фіксації інформації на відповідних носіях, вибору носіїв інформації та організації їх руху поступово втрачають свою актуальність. За цих умов резерви поліпшення стану бухгалтерського обліку в бюджетних установах вбачаються в оптимізації організації роботи облікових підрозділів, яка може бути досягнута шляхом формування ґрунтовної мотиваційної моделі праці обліковців та розроблення заходів з підвищення рівня підготовки облікових кадрів.

Постановка завдання з формування мотиваційних засад праці бухгалтерів бюджетних установ та аналіз ситуаційно-оточуючого середовища дали змогу запропонувати систему заходів, реалізацію яких слід здійснювати як на рівні суб’єкта господарювання, так і на державному рівні. Відповідно до цих позицій за результатами здійсненого у роботі дослідження формування мотиваційного середовища бухгалтерської служби на мікрорівні передбачає: надання головному бухгалтеру можливості формування та застосування системи стимулів та заохочувань його підлеглих; урівноваження колективних і індивідуальних мотиваційних заходів; використання керівником бухгалтерської служби установи або організації всіх елементів економічного, організаційного та морально-психологічного стимулювання; широке застосування матеріального стимулювання керівників бухгалтерських служб. Розроблені у роботі заходи щодо державної підтримки бухгалтерської професії в Україні включають такий набір процедур:сприяння формуванню та діяльності недержавних громадських організацій – об’єднань бухгалтерів, із широким їх залученням до розроблення методики та вдосконалення методологічних інструментів бухгалтерського обліку бюджетних установ України; забезпечення реальної морально-етичної рівності бухгалтерських підрозділів суб’єктів господарювання та органів державного контролю за їх діяльністю; розроблення програми державної підтримки підготовки майбутніх бухгалтерів за навчальною програмою “Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в управлінні бюджетними установами”, а також сприяння розвитку наукових досліджень у цій галузі; удосконалення підготовки спеціалістів за навчальною програмою “Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в управлінні бюджетними установами”; вироблення та впровадження заходів подальшого підвищення престижу наукової роботи у сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу за відповідною спеціалізацією.

Дослідження причинного характеру щодо факту-наслідку підвищення рівня кваліфікації працівників облікових підрозділів бюджетних установ дало змогу стверджувати, що реалізація такого підвищення є прямим результатом структурної оптимізації та якісного перегляду навчального процесу за відповідним напрямом спеціалізації, який необхідно здійснити з урахуванням традиційних пріоритетів вітчизняної освіти, менталітету щодо позиції психологічного сприйняття процесу навчання з боку студентів та подальшого розвитку освітніх тенденцій світового співтовариства.

Комплексна реалізація запропонованих у дисертації заходів щодо удосконалення процесу організації бухгалтерського обліку бюджетних установ сприятиме формуванню якісно іншого наповнення даної складової загальної системи бухгалтерського обліку, а отже забезпечить підвищення ефективності бухгалтерського обліку зазначених суб’єктів господарювання. Логічним продовженням таких упроваджень у головну ланку механізму управління бюджетними установами має стати його видозміна в бік раціоналізації, підвищення ефективності та оптимізації.

**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 та 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 України 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, відтак 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 базується 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 частини 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.

***Монографії, підручники і навчальні посібники***

1. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 243с. – 16,36 д.а..
2. Джога Р.Т., Свірко С.В., Синельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах.: Підручник. – К.: КНЕУ, 2003. – 483с.. Особисто здобувачеві належить матеріал розділів 5 – 7. Обсяг авторської частини - 8,9 д.а..
3. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с. – 22,08 д.а..
4. Свірко С. В. Облік виконання бюджету: Навчально-методичний посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 290 с. – 16,97 д.а.
5. Свірко С.В. Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях: Навчально-методичний посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 186с. – 10,93 д.а.
6. Фаріон І. Д., Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та фінансових органах: Навчальний посібник. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 528 с.. Особисто здобувачеві належить матеріал розділів 4 – 13. Обсяг авторської частини – 11,68 д.а.

***Публікації у наукових фахових виданнях***

1. Свірко С.В. Алгоритм організації бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ та методичні підходи до його побудови // Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.11– К.:КНЕУ, 2003.- С.220–231.– 0,6 д.а.
2. Свірко С.В. Баланс бюджетних установ як елемент методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Вчені записки. Науковий збірник. – Вип..8. – К.:КНЕУ, 2006. - С.142-149. – 0,5 д.а.
3. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах на пострадянському просторі: деякі підсумки дванадцятирічної методологічної відокремленості // Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.12 – К.: КНЕУ, 2004. – С.489-503. – 0,58 д.а.
4. Свірко С. В. Бухгалтерський облік запасів у вітчизняній і міжнародній обліковій практиці бюджетних установ // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. Вип. 12. — К.: КНЕУ, 2004. – С.154-163. – 0,5 д.а.
5. Свірко С.В. Бюджетний облік в системі оновленого бухгалтерського обліку України // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Спецвипуск 7. Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. - Л.: Інтереко – 2001. – С.217-224. – 0,5 д.а.
6. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.9 - К.:КНЕУ, 2001 - С.463-473. – 0,5 д.а.
7. Свірко С.В. До питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів у бюджетних установах//Бухгалтерський облік і аудит.-№ 12.–2004.–С.44-48.–0,75 д.а.
8. Свірко С.В. До питання про новий план рахунків бюджетних організацій // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник Харківського державного політехнічного університету. Збірка наукових праць. Випуск 122, ч.4. – Харків: ХДПУ, 2000. – С.162-165. – 0,2 д.а.
9. Свірко С. В. До розгляду питання про періодизацію історії розвитку обліку в бюджетних установах // Вчені записки. Науковий збірник. — Вип. 7 . — К.: КНЕУ, 2005. - С.99-106. – 0,5 д.а.
10. Свірко С. В. Доходи бюджетних установ як об’єкт бухгалтерського обліку // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. Вип. 10. — К.: КНЕУ, 2003. – С.169-180. – 0,5 д.а.
11. Свірко С.В. З історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України (від середини 19 ст. До 1917 року) // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип. 5. - К.:КНЕУ, 2005. - С.267-273. – 0,5 д.а.
12. Свірко С.В. З історії розвитку обліку бюджетних організацій України у ХХ ст.// Вчені записки. Науковий збірник – Вип..4.– К.:КНЕУ,2002.– С.131-136.– 0,5 д.а.
13. Свірко С. В. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.8 - К.: КНЕУ, 2000. – С.344-353. – 0,5 д.а.
14. Свірко С. В. Концепція розвитку обліку бюджетних установ в умовах гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародною практикою // Вчені записки. Науковий збірник. - Вип.5. — К.: КНЕУ, 2003. – С.117-123. – 0,5 д.а.
15. 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.–0,33 д.а.
16. Свірко С.В. Напрями організації розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – №1(26). – Кременчук: Асоціація «Перспективи»,2003. – С.78-80. – 0,5 д.а.
17. Свірко С.В. Нематеріальні активи як об’єкт бухгалтерського обліку бюджетних установ //Бухгалтерський облік і аудит. - № 11.– 2004.– С.38-42.– 0,5 д.а.
18. Свірко С. В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Спецвипуск 15.Ч.2. Обліково-аналітичні системи суб’єктів господарської діяльності в Україні. - Л.: Інтереко, 2005. – С.270-277. – 0,5 д.а.
19. Свірко С.В. Організація автоматизації процесу бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – Вип..4. – К.:КНЕУ, 2004. - С.276-282. – 0,33 д.а.
20. Свірко С.В. Організація забезпечення бухгалтерського обліку // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.10. – К.:КНЕУ, 2002. - С.266-275. – 0,5 д.а.
21. Свірко С.В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. Вип.8. – К.:КНЕУ,2002. – С.137-148. – 0,5д.а.
22. Свірко С.В. Перші етапи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України // Формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.1.3 – К.:КНЕУ, 2005. – С.141-151. – 0,5 д.а.
23. Свірко С.В. Принципи бухгалтерського обліку як елемент облікової політики сюжетних організацій // Экономические проблемы и перспективы стабилизации экономики Украины. Сборник научных трудов. – Том 2. – Донецк ИЭП НАН Украины, 2000. – С.364-377. – 0,5 д.а.
24. Свірко С.В. Принципи організації бухгалтерського обліку // Вчені записки. Науковий збірник. – Вип.3. – К.: КНЕУ, 2001. – С.212-217. – 0,5 д .а.
25. Свірко С.В. Розвиток форм облікової реєстрації у практиці діяльності бюджетних установ України // Вісник. Економіка. Випуск 53. – К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2001. – С.50-54. – 0,33 д.а.
26. Свірко С.В. Стратегія державного управління галузями соціально-культурного комплексу України як фактор формування нового кола завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць молодих учених і аспірантів. Вип.13. – К.: КНЕУ, 2004. - С.139 – 154. – 0,6 д.а.
27. Свірко С.В. Формування нової концепції підготовки економічних кадрів у ВНЗ України: досвід і проблеми // Теорії мікро-макроекономіки. – Вип.9. – К.: АМУ, 2001. – С.50-53. – 0,21 д.а.
28. Свірко С.В.Функції і завдання бухгалтерського обліку бюджетних установ на сучасному етапі його розвитку //Вчені записки. Науковий збірник. Вип..6. – К.:КНЕУ, 2004. - С.129-134. – 0,5 д.а.
29. Свірко С.В. Якісна підготовка спеціалістів з бухгалтерського обліку як один з елементів успішної організації бухгалтерського обліку // Формування ринко-вої економіки.Збірник наукових праць.Вип. 15.–К.:КНЕУ, 2006.– С.289-299. - 0,5 д.а.

***Публікації в інших наукових виданнях***

1. Свірко С.В. Мотиваційні аспекти праці бухгалтерів: світовий досвід і проблеми його впровадження в Україні // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Науковий журнал Тернопільської академії народного господарства. – спец.вип. 18-2. – 2001. – С.104 – 109. – 0,5 д.а.
2. Свірко С. В. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні // Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Спецвипуск. — К.: КНЕУ, 2001. – С.53 – 62. – 0,5 д.а.
3. Свірко С.В. Основи української облікової термінології та шляхи її формування // Українська термінологія і сучасність. Збірник наукових праць. Вип. IV. - К.: КНЕУ, 2001. – С.149-151. – 0,21 д.а.
4. Свірко С.В. До питання про бухгалтерський облік виконання кошторису як складову механізму бюджетного процесу // Матеріали IV всеукраїнської науково-практичної конференції «Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України» ( Дніпропетровськ, 4 листопада 2003 року). – Том 1. - С.29-32. – 0,07 д.а.
5. Свірко С.В. До питань про підготовку фахівців з бухгалтерського обліку в Україні // Матеріали III міжнародної науково-практичної конференції «Динаміка наукових досліджень 2004» (Дніпропетровськ, 21-30 червня 2004 року). – Том 43. – С.30-34. – 0,17 д.а.
6. Свірко С.В. До питань удосконалення організації автоматизації процесу бухгалтерського обліку в бюджетних установах як фактора забезпечення оптимізації облікового процесу // Матеріали V всеукраїнської науково-практичної конференції «Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України» (Дніпропетровськ, 26 жовтня 2004 року).– Том 1.- С.54 – 57.– 0,07 д.а.
7. Свірко С.В. До питань фінансового забезпечення вищої освіти в Україні // Матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції «Наука і освіта 2004» (Дніпропетровськ, 10-25 лютого 2004 року) - Том 9. - С.62-65. – 0,19 д.а.
8. Свірко С.В. Місце бухгалтерського обліку в механізмі фінансового управління бюджетними установами та організаціями // Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми економіки підприємства» (Дніпропетровськ, 5 листопада 2003 року). – Том 1. - С.46-48. – 0,07 д.а.
9. Свірко С.В. Нові завдання бухгалтерського обліку в умовах формування нової системи фінансового управління науково-освітньою галуззю // Матеріали регіональної науково-методичної конференції «Формування стратегії конкурентоспроможності освіти в регіоні» (Жовті Води, 8-9 жовтня 2004 року). - С.150-154. – 0,22 д.а.
10. Свірко С.В. Об’єкти бухгалтерського обліку бюджетних організацій: доходи загального та спеціального фондів // Матеріали II всеукраїнської науково-практичної конференції «Теорія і практика перебудови економіки» (Черкаси, 23-25 жовтня 2001 року). - С.202 – 205. – 0,16 д.а.
11. Свірко С.В. Особливості організації самостійної роботи студентів за навчальною дисципліною «Організація бухгалтерського обліку бюджетних організацій» // Матеріали науково-методичної конференції «Система організації самостійної роботи студентів: досвід, проблеми» (Київ, 2 лютого 2000 року).–С.192-193.- 0,08 д.а.
12. Свірко С.В. Роль Державного казначейства України в процесі реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ // Матеріали II всеукраїнської науково-практичної конференції «Фінансово-кредитна система України: проблеми та шляхи вирішення» (Дніпропетровськ, 22 березня 2004 року). – С.148-150. – 0,2 д.а.
13. Свірко С.В. Стан та перспективи розвитку науково-дослідної діяльності молодих вчених України в галузі бюджетного обліку // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Динаміка наукових досліджень 2003» (Дніпро-петровськ, Кривий Ріг, Київ, 20-27 жовтня 2003 року). – Том 24. - С.35-37. – 0,07 д.а.
14. Свірко С.В. Формування поля класифікаційних характеристик інформаційного забезпечення для побудови автоматизованих систем бухгалтерсь-кого обліку в бюджетних установах // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток економіки в трансформаційних період: глобальний та національний аспекти (Запоріжжя, 20 квітня 2005).–Том 3.- С.161-162.– 0, 16 д.а.

**АНОТАЦІЯ**

Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2006.

Дисертацію присвячено вдосконаленню теоретичних, методологічних та організаційних засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах України.

Досліджено історію розвитку обліку виконання кошторису та виявлено рушійні сили, які спричинили основі етапи його розвитку. Уточнено теоретичні основи обліку та його організації в бюджетних установах.

Створено концепцію реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах України в контексті загальних процесів гармонізації вітчизняної бухгалтерського обліку з міжнародною практикою. Поглиблено методологічні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах через уточнення його категорійно-понятійного апарату.

Сформовано підходи до створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Розроблено модель інтегрованого плану рахунків бюджетного обліку та положення наказу про облікову політику. Уточнено методику обліку витрат і калькулювання продукту діяльності бюджетних установ та методику обліку нематеріальних активів.

Визначено напрями удосконалення організації облікового процесу, забезпечення і розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах та шляхи їх реалізації. Розроблено положення наказу про облікову політику бюджетних установ

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, організація бухгалтерського обліку, методологія, теорія, методика, принципи бухгалтерського обліку, функції та завдання бухгалтерського обліку, принципи організації обліку, облікова політика, план рахунків.

**АННОТАЦИЯ**

Свирко С.В. Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях Украины: методология и организация. – Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени доктора экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учёт, анализ и аудит. – Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, 2006.

Диссертация посвящена усовершенствованию теоретических, методологических и организационных основ бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях Украины.

В работе на основе исследования истории развития учёта исполнения сметы разработано периодизацию истории развития бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях Украины и определены движущие силы, которые вызвали основные этапы его развития.

В диссертации уточнены теоретические основы бухгалтерского учёта бюджетных учреждений и его организации путем формирования детальной характеристики самого понятий бухгалтерского учёта исполнения сметы и его организации, развития его функций и заданий в соответствии с выделенными факторами влияния, уточнения характеристик элементов метода бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях и его организации, а также состава принципов организации бухгалтерского учёта. Получили дальнейшее развитие методологические основы бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях посредством идентификации в их поле принципов бухгалтерского учёта и дальнейшего уточнения их категориально-понятийного аппарата.

На основе сформированного круга функций и заданий бухгалтерского учёта, создана концепция реформирования бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях Украины в контексте общих процессов гармонизации отечественного бухгалтерского учёта к международной практике.

В результате проведенного в диссертации исследования и критического анализа международных и отечественных методологических и методических подходов доказано, что отечественная система бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях является методологически устойчивой и методически жизнеспособной. В связи с этим в основу подхода к созданию национальных положений (стандартов) бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях предлагается положить отечественные научно-практические разработки в данной отрасли учёта.

В работе представлены подходи к формированию интегрированного плана счетов бюджетного учёта. В основу его построения положен принцип интеграции разделов плана счетов исполнения бюджета и групп счетов плана счетов исполнения сметы.

В результате изучения учётной терминологии бюджетных учреждений сделано вывод о её несоответствии современным требованиям и представлениям с точки зрения экономического содержания и лексического значения. На основе проведенного исследования в работе уточнены, аргументированы и детально охарактеризованы понятия «бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях», «необоротные активы бюджетных учреждений», «первичная стоимость», «справедливая стоимость», «восстановленная стоимость», «расходы», «затраты», «издержки» относительно учётно-терминологического поля бюджетных учреждений.

На основе современных теоретических и практических разработок учётных школ разных стран в работе уточнено методику учёта нематериальных активов бюджетных учреждений, а также сформировано теоретико-методологический базис учета затрат и калькулирования продуктов деятельности бюджетных учреждений.

Сформированные теоретические основы организации бухгалтерского учета в целом обеспечили дальнейшую их разработку и адаптацию применительно к сфере бухгалтерского учета исполнения сметы.

В диссертации разработаны положения приказа об учётной политике бюджетных учреждений, которые включают организационную и методическую составляющие.

Изучение положений нормативных документов, которым регулируется порядок ведения бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, а также существующих теоретических разработок по организации учетного процесса в целом дало возможность сформировать в работе основные положения организации учетного процесса в бюджетных учреждениях.

На основе исследования тенденций дальнейшего развития бухгалтерского учёта в целом сформировано направления совершенствования организации обеспечения и развития бухгалтерского учёта в бюджетных учреждениях и определены пути их реализации.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учёт, организация бухгалтерского учёта, методология, теория, методика, принципы бухгалтерского учёта, функции и задачи бухгалтерского учёта, принципы организации учёта, учётная политика, план счетов

* **ANNOTATION**

Svirko S.V. Accounting at Budgeting Bodies of Ukraine: Methodology and Organization. - Manuscript.

The theses is presented for a doctor’s degree of Economics; speciality 08.06.04 – Accounting, Analysis and Audit, Vadym Getman Kyiv National Economic University, Kyiv, 2006.

The thesis is dedicated to the improvement of theoretical, methodological and organizational means of accounting at budgeting bodies of Ukraine

The history of accounting development of fulfillment of estimate and revealing moving forces, which brought about the main stages of its development have been investigated in the work.

The theoretical basis of accounting and its organization at budgeting bodies has been made more precise.

Methodological principles of accounting at budgeting bodies have been deepened through closer definition of its category and conceptual apparatus

The approach to creating national standards of accounting at the budgeting bodies has been formed.

The model of the integrating plan of accounts of budgeting record and order regulations about accounting policy has been designed.

The methods of recording expenses and product calculation of the activity of budgeting bodies and their intangible assets have been made precise.

The direction of improvement of accounting process organization, securing and developing accounting at the budgeting bodies have been formed as well as defined the ways of their realization.

**Key words:** accounting, accounting organization, methodology, theory, methods, accounting principles, accounting functions and accounting tasks, accounting organizational principles, recording policy, the plan of accounts.