

Функціональне призначення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету

У статті сформульовані базові теоретичні положення обліку, контролю та аналізу видатків за захищеними статтями бюджету.

In the article base theoretical positions of account, control and analysis of charges after the protected items of budget are formulated.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, аналіз видатків, ВНЗ, статті бюджету.

Вступ. Проведення дослідження завдань і функцій обліку контролю та аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету слід розпочати з детального аналізу завдань та функцій бухгалтерського обліку, оскільки саме бухгалтерський облік є первинним по відношенню до контролю та аналізу, формує інформаційну базу, що аналізується та контролюється.

Дослідження завдань що висуваються перед бухгалтерським обліком є похідним від його функціонального навантаження. Таким чином, коло завдань бухгалтерського обліку захищених статей видатків бюджету слід сформувати у відповідності до його функцій. Вивчення функцій і завдань бухгалтерського обліку є наріжним каменем науки бухгалтерський облік, що підлягало розгляду науковців у більше ніж сорока наукових працях з теорії бухгалтерського обліку та бухгалтерського обліку в галузях економіки. Втім, науковцями наголошується на недостатності розвитку облікової та аналітичної функції управління ВНЗ, наголошуючи на відсутності комплексного підходу до обліково-аналітичного забезпечення управління як системи, зокрема його функціонального призначення, на необхідності методологічного обґрунтування, розробки і впровадження функцій зорієнтованих на вимогах управління [1, с. 374].

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз функціонального призначення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету.

Стадніченко О.В., аспірантка кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Результати. Усталений набір функцій, притаманних бухгалтерському обліку являє собою інформаційну, контрольну, управлінську функції [2, с. 8, 3].

Втім, функціональне навантаження бухгалтерського обліку в економічній літературі не обмежується усталеним набором функцій бухгалтерського обліку. Наділяючи бухгалтерський облік окрім інформаційної та контрольної, оціночною та аналітичною функціями [4, с. 16]. При обґрунтуванні теоретичного базису бухгалтерського обліку видатків ВНЗ за захищеними статтями слід брати до уваги той факт, що облік видатків ВНЗ за захищеними статтями є частиною процесу виконання видаткової частини бюджетів, тому слушним є дослідження наукового доробку з обліку виконання бюджетів. Функції обліку вбачаються у функціях спостереження, відображення, узагальнення [5, с. 489 – 490], окрім того, бухгалтерському обліку виконання бюджетів ставляться функції нагляду та контролю [9, с. 9 – 10].

Здійснивши аналіз наукових праць з теорії бухгалтерського обліку спостерігаємо, що науковці до функцій бухгалтерського обліку також відносять такі: вимірювання, виховна, дотримання законності здійснення господарських та фінансових операцій, забезпечення збереження майна, закріплення юридично-економічної відповідальності, зворотного зв'язку, науково-пізнавальна, підготовка облікових рішень, планова, розробка проектів управлінських рішень, системного накопичення даних, облікового регулювання, функціонального обслуговування.

Більшість з цих позицій при формулюванні функцій бухгалтерського обліку видатків ВНЗ за захищеними статтями є дискусійним питанням, оскільки:

а) функції є проявом властивостей об'єктів у відповідній системі відносин [7, с. 11];

б) бухгалтерський облік, аналіз та контроль є елементами системи управління, комплексне застосування яких забезпечує прийняття управлінських рішень;

в) для повноцінного функціонування системи управління необхідно розмежовувати функції бухгалтерського обліку, аналізу та контролю;

г) функції слід розглядати як конкретизацію видів діяльності з обліку, контролю та аналізу в межах системи управління, а не ототожнювати їх з елементами методу, за допомогою яких ця діяльність здійснюється.

Отже, слушним слід вважати виконання інформаційної, контрольної та

управлінської функцій бухгалтерським обліком видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджетів, які полягають у наступному:

- інформаційна функція – це діяльність із формування інформаційної бази щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету на основі принципів, методів, прийомів та процедур бухгалтерського обліку;
- контрольна функція – це діяльність з визначення правомірності, законності, повноти та своєчасності здійснення видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету та їх відображення у бухгалтерському обліку;
- управлінська функція – це діяльність із забезпечення системи управління якісною, повною та своєчасною інформацією відповідно нормативно-правовим актам та у відповідності її запитам.

При визначенні завдань бухгалтерського обліку більшість науковців слушно спираються на його сутнісну характеристику [2, с. 8, 5, с. 489 – 490, 6 с. 9 – 10, 8, с. 387]:

- бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [2, с. 8, 5, с. 489 – 490, 6 с. 9 – 10, 8, с. 387].

З врахуванням сутнісних характеристик бухгалтерського обліку вбачається за доцільне сформувані коло завдань бухгалтерського обліку видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету відповідно до його функцій. Інформаційна функція передбачає постановку та вирішення завдань:

- ❖ збір;
- ❖ реєстрація;
- ❖ систематизація;
- ❖ обробка;
- ❖ узагальнення;
- ❖ зберігання інформації.

Завдання, що ставляться перед бухгалтерським обліком на забезпечення виконання контрольної функції передбачають постійний суцільний контроль:

- ❖ правомірності здійснення та реєстрації господарських операцій на основі первинних документів та у відповідності до лімітів використання бюджетних коштів;
- ❖ відповідності видатків цільовому призначенню бюджетних коштів;

❖ повноти та своєчасності здійснення і реєстрації господарських операцій;

❖ відповідності фактичної наявності грошових, матеріальних та нематеріальних ресурсів даним бухгалтерського обліку.

Завдання на виконання управлінської функції вбачається у:

❖ формулюванні рекомендацій та розробці проектів управлінських рішень на основі даних бухгалтерського обліку;

❖ передачі якісної, повної, своєчасної інформації щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету для потреб управління.

При визначенні функцій аналізу видатків установ сектору загального державного управління слід наголосити на відносно вузькому колі інформації щодо наукових досліджень з зазначеного питання. В основному, аналітична функція ставиться бухгалтерському обліку та контролю. Втім, в межах даного дослідження вбачається за доцільне виокремлення аналізу в окремий елемент системи управління, що вимагає формулювання функцій зазначеного елементу з постановкою та вирішенням відповідних завдань.

Існують відмінні підходи в класифікації функцій аналізу у наукових публікаціях [10, с. 11, 11, 7, с. 11 – 12]. Найбільш повно, дослідження з визначення функцій економічного аналізу здійснено І. Д. Лазаришиною, якою до функцій економічного аналізу ставляться:

- оцінювально-діагностична;
- захисна;
- регулятивна;
- комунікативна;
- пошукова [7, с. 11 – 12].

Призначення та функції аналізу фінансово-господарської діяльності установ державного сектору та їх видатків здебільшого обмежуються рівнем окремої установи [12, с. 19, с. 67].

Вбачаючи те, що аналіз є методичним прийомом дослідження, який передбачає розчленування об'єкта з виокремленням його складових частин, при вивченні функцій аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету слід враховувати ієрархічність бюджетної системи та її комплексність. Це вимагає формулювання кола функцій аналізу видатків ВНЗ з врахуванням розчленування загального обсягу видатків ВНЗ за захищеними статтями

бюджету за окремими рівнями обліково-аналітичного середовища.

Зазначені викладки дозволяють сформулювати розширене коло функцій аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету:

- ❖ цільова функція;
- ❖ пошукова функція;
- ❖ оцінювально-діагностична функція;
- ❖ регулятивна функція;
- ❖ прогностична функція;
- ❖ інформаційна функція;
- ❖ контрольна функція;
- ❖ управлінська функція.

З метою розкриття сутності наведених вище функцій аналізу фінансового забезпечення ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету запропоновані їх змістовні характеристики:

цільова функція – діяльність з визначення соціально-економічної потреби у видатках ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету;

пошукова функція – діяльність з визначення можливостей та доцільності фінансового забезпечення ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету, впливу змін у обсягах фінансового забезпечення на економіку та суспільство;

оцінювально-діагностична функція – проведення аналітичних процедур з визначення стану та обсягів фінансового забезпечення ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету у розрізі рівнів обліково-аналітичного середовища;

регулятивна функція – аналітична робота спрямована на визначення доцільності розподілу та перерозподілу обсягів фінансового забезпечення ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету у розрізі рівнів обліково-аналітичного середовища;

прогностична функція – економіко-математичне прогнозування впливу змін у обсягах фінансового забезпечення на економіку та суспільство;

інформаційна функція – це діяльність із формування інформаційної бази щодо обсягу, стану, структури видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету на основі аналітичних принципів, методів, прийомів та процедур;

контрольна функція – це діяльність з визначення правомірності, законності, повноти та своєчасності здійснення видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету за допомогою аналітичного інструментарію;

управлінська функція – це діяльність із формування відкритої прозорості,

якісної, повної та своєчасної інформації для забезпечення нею громадськості та системи управління у відповідності її запитам.

Для реалізації цільової функції необхідна постановка та вирішення наступних завдань:

- ❖ визначення ступеня необхідності здійснення видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету для економіки та окремих верств населення;

- ❖ визначення необхідного рівня соціального та економічного ефекту та обсягу видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету для його досягнення.

Коло завдань для виконання пошукової функції:

- ❖ дослідження залежності рівнів бажаного економічного та соціального ефекту від обсягів видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету;

- ❖ пошук всіх можливих альтернатив вирішення поставлених соціально-економічних завдань;

- ❖ визначення можливостей бюджету щодо фінансового забезпечення видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Коло завдань для виконання оцінювально-діагностичної функції:

- ❖ аналіз ефективності використання бюджетних коштів;
- ❖ аналіз резервів підвищення ефективності використання бюджетних коштів;

- ❖ аналіз резервів економії бюджетних коштів;

- ❖ аналіз діючих норм витрачання бюджетних коштів;

- ❖ аналіз реальної потреби у витрачанні бюджетних коштів;

- ❖ оцінка відповідності реальним потребам у витрачанні бюджетних коштів існуючим нормам;

- ❖ аналіз структури сукупності видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету в розрізі рівнів обліково-аналітичного середовища;

- ❖ аналіз структурних зрушень у сукупності видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету в розрізі рівнів обліково-аналітичного середовища;

- ❖ аналіз динаміки обсягу видатків;

- ❖ визначення факторів, що вплинули на динаміку та структуру видатків.

Регулятивна функція передбачає постановку і вирішення завдання:

- ❖ встановлення пропорцій розподілу видатків між ВНЗ та економічними елементами, що забезпечують максимальне досягнення економічного та соціального ефекту.

Завдання для реалізації прогностичної функції:

- ❖ оцінка соціально-економічних наслідків від зміни рівня видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Постановка та вирішення завдань для реалізації інформаційної функції аналізу аналогічне колу завдань, що ставляться для реалізації інформаційної функції бухгалтерського обліку:

- ❖ збір;
- ❖ систематизація;
- ❖ узагальнення;
- ❖ фіксація в носіях аналітичної інформації;
- ❖ обробка;
- ❖ економічна інтерпретація результатів аналізу;
- ❖ зберігання інформації.

Коло завдань, вирішення яких необхідне для реалізації контрольної функції таке:

- ❖ визначення відхилень рівня видатків від бажаного обсягу;
- ❖ визначення відхилень обсягу видатків від нормативів;
- ❖ моніторинг своєчасності та повноти фінансового забезпечення видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету у відповідності затвердженим бюджетним призначенням;
- ❖ аналіз цільового використання бюджетних коштів.

Управлінська функція передбачає постановку і вирішення завдань:

- ❖ формулювання рекомендацій та розробка проектів управлінських рішень на основі економічної інтерпретації результатів аналізу;
- ❖ передача аналітичних досліджень щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету для потреб управління.

Надзвичайну важливість для підвищення ефективності здійснення видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету має система державного контролю, що являє собою сукупність видів державного контролю. З цієї сукупності в межах даного дослідження доцільно виокремити саме фінансовий контроль та детально сформулювати його функції і завдання.

Фінансовий контроль в залежності від функціонального призначення поділяється на державний фінансовий контроль та державний фінансовий аудит, що зумовлює формулювання кола функцій та завдань для державного фінансового контролю та державного фінансового аудиту як різновиду контролю. Окрім того, контроль та аудит класифікуються залежно від суб'єкта контролю на зовнішній та внутрішній, що також має бути враховано при розробці кола функцій і завдань.

Слід відзначити вплив на виконання функцій і завдань контролю трирівневої структури процесу контролю за державними видатками:

1. попередній контроль, що здійснюється на стадії реєстрації юридичних та фінансових зобов'язань, здійснюваний Державним казначейством України;

2. поточний контроль – у процесі оплати рахунків, повноваження щодо проведення якого має Державне казначейство України;

3. наступний контроль після проведення операцій за фактом здійснення оплати видатків, що проводиться Державною контрольно-ревізійною службою України [13, с. 161].

Традиційно, управління державними коштами ототожнюється з державним фінансовим контролем, що виконує дві функції: перевірки та ієрархічного підпорядкування [14, с. 234].

Втім, державний фінансовий контроль слід розглядати як елемент системи управління, що знаходиться у безперервному зв'язку з іншими елементами системи управління, оскільки тільки їх комплексна взаємодія забезпечує прийняття та втілення якісних управлінських рішень щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Слід наголосити на надзвичайній важливості функції ієрархічного підпорядкування, яка уможливорює суцільне охоплення державним фінансовим контролем видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету системи органів, наділених повноваженнями в ході здійснення бюджетного процесу. Таким чином, через поділ фінансового контролю за суб'єктами та об'єктами на внутрішній та зовнішній уможливорюється прийняття управлінських рішень та їх інтеграція за видатками ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету залежно від суб'єктів бюджетної системи, що сприяє підвищенню ефективності здійснення видатків.

Отже, коло функцій державного фінансового контролю охоплює:

- ❖ ієрархічного підпорядкування;
- ❖ перевірочну;
- ❖ профілактичну;
- ❖ інформаційну;
- ❖ управлінську функції.

Чільне місце серед наведених вище функцій належить профілактичній функції, яку інтегровано до кола функцій державного фінансового контролю як функцію державного фінансового аудиту, що являє собою найбільш прогресивний різновид державного фінансового контролю.

Розкриємо сутність функцій контролю видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету:

функція ієрархічного підпорядкування передбачає забезпечення у межах повноважень контролю за діяльністю ВНЗ на відповідних стадіях бюджетного процесу та ланках бюджетної системи;

перевірочна функція – це діяльність із вивчення діяльності ВНЗ, виявлення правопорушень та встановлення їх причин і винуватців;

профілактична функція – діяльність спрямована на попередження бюджетних правопорушень;

інформаційна функція – діяльність із формування інформаційної бази щодо стану формування та використання фінансових ресурсів ВНЗ для забезпечення захищених статей видатків бюджету;

управлінська функція – діяльність із забезпечення прийняття управлінських рішень спрямованих на підвищення ефективності видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Основоположним критерієм державного фінансового контролю має бути його ефективність. Забезпечення ефективності державного фінансового контролю у літературних джерелах розглядається через виконання таких завдань:

- вивчення функціонування системи внутрішнього контролю на предмет ефективності його організації та рівня дотримання фінансової дисципліни в бюджетній установі;
- недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
- своєчасне надання керівництву установи повної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

- внесення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [15, с. 56].

Окрім зазначених вище завдань наголошується на необхідності сприяння державного фінансового контролю правильному веденню бухгалтерського обліку та складання звітності та сприяння збалансованості між потребою у фінансових ресурсах та розміром доходів [16, с. 318].

Функція ієрархічного підпорядкування передбачає виконання завдань:

- ❖ регулювання діяльності нижчої за ієрархічним підпорядкуванням установи.

Завдання для реалізації перевіркової функції наступні:

- ❖ вивчення вимог нормативно-правових актів щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету;

- ❖ вивчення правильності ведення бухгалтерського обліку і його організації та складання звітності щодо видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету;

- ❖ вивчення дотримання нормативів та лімітів використання бюджетних коштів;

- ❖ порівняння фактичного обсягу видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету з регламентованим нормативно-правовими актами;

- ❖ виявлення бюджетних правопорушень, їх причин та винних осіб.

Профілактична функція передбачає постановку та вирішення завдань:

- ❖ сприяння правильності ведення бухгалтерського обліку;

- ❖ сприяння якісній організації бухгалтерського обліку;

- ❖ попередження бюджетних правопорушень через консультивання із законності і ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Коло завдань для реалізації інформаційної функції:

- ❖ складання висновку для фіксації проблем;

- ❖ формування інформаційної бази щодо бюджетних правопорушень за видатками ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету;

- ❖ складання звітів та їх оприлюднення щодо стану фінансового забезпечення та використання фінансових ресурсів ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Завдання для виконання управлінської функції такі:

❖ ухвалення управлінського рішення щодо підконтрольної ділянки у відповідності до повноважень;

❖ передавання управлінських рішень для формування та реалізації дієвих заходів з підвищення ефективності спрямування фінансових ресурсів держави та забезпечення видатків ВНЗ за захищеними статтями видатків бюджету.

Висновки. Таким чином, сформульовані базові теоретичні положення обліку, контролю та аналізу видатків за захищеними статтями бюджету уможливають подальше дослідження, що передбачає удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку, контролю та аналізу видатків ВНЗ за захищеними статтями бюджету.

Література

1. Пігош В. Функціональне призначення обліково-аналітичного забезпечення в системі управління діяльністю вищими закладами освіти / В. Пігош // Економічний аналіз: зб. наук праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету [голов. ред. С. І. Шкарабан]. – Тернопіль : Економічна думка. – Вип. 2 (18). – 2008. – С. 374 – 376.
2. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник / за ред. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
3. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : методологія та організація : монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
4. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / В. Г. Швець – К. : Знання, 2006. – 525 с.
5. Юрій С. І. Казначейська система: підручник / С.І. Юрій, В.І. Стоян, О.С. Даневич. – 2-ге вид., змін. і допов. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 818 с.
6. Казначейська справа / П. Г. Петрашко, О. О. Чечуліна, В. Т. Александров, С. О. Булгакова та ін. ; під. ред. П. Г. Петрашко. У 2 т. – Т. 2. – К. : НВП АВТ, 2004. – 496 с.
7. Економічний аналіз : теорія, методологія, практика: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / І.Д. Лазаришина; Терноп. держ. екон. ун-т. — Т., 2006. — 36 с.
8. Реслер М. Методи забезпечення аналітичних можливостей обліку / М. Реслер // Економічний аналіз : зб. наук праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету [голов.

- ред. С. І. Шкарабан]. – Тернопіль : Економічна думка. – Вип. 2 (18). – 2008. – С. 387 – 389.
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16_07_1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
 10. Доля, В. Т. Экономический анализ: теория и практические методики : учеб. пособие для студ. вузов / В. Т. Доля. - К. : Кондор, 2003. - 208 с.
 11. Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством : визначення сутності поняття / Т. М. Безродна // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля : Наук. журн. // Ред. О. Л. Голубенко. – Луганськ : Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля, № 10 (128). – 2008 частина 2. – С.
 12. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навч. посіб. // Болюх М. А., Заросило А. П. – К.: КНЕУ, 2006. – 344 с.
 13. Сізова М. В. Виконання державного бюджету України за видатками : процедури попереднього контролю // М. В. Сізова, М. А. Рябчиков // Менеджер : вісник Донецької держ. акад. упр. : Наук. журн. / Ред. С. Ф. Поважний. – Донецьк : ДонДАУ, № 5 (21) 2002. – 2002. – С. 160 – 164.
 14. Казначейська справа / П. Г. Петрашко, О. О. Чечуліна, В. Т. Александров, С. О. Булгакова та ін. ; під. ред. П. Г. Петрашко. У 2 т. – Т. 1. – К. : НВП АВТ, 2004. – 288 с.
 15. Богданів І. Об'єкт контролю – внутрішній фінансовий контроль бюджетної установи // І. Богданів // Фінансовий контроль. – 2004. - № 6. – с. 55 – 57.
 16. Глух В. Сучасні проблеми та напрями вдосконалення організації фінансового контролю в Україні / В. Глух, Г. Борецька // Економічний аналіз : зб. наук праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету [голов. ред. С. І. Шкарабан]. – Тернопіль : Економічна думка. – Вип. 1 (17). – 2007. – С. 318 – 321.