

Д.О. ФІРЕР

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Місце та роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами

В статті здійснено перегляд місця та ролі бухгалтерського обліку і бухгалтерів як його носіїв у системі управління бюджетними установами. Проаналізовано наукову та законодавчу площини у яких формується та, відповідно, затверджується поняття щодо місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами. Встановлено, що сучасне розуміння ролі обліку в управлінні установами визначається двома рівнями сприйняття – технічним (облік розглядається як процес надання інформації для прийняття управлінських рішень) та системним (облік розглядається як система, інформація якої слугує цілям управління).

Такий підхід до розуміння ролі бухгалтерського обліку в повній мірі не відповідає об'єктивній реальності, оскільки на практиці бухгалтерська служба є єдиною ланкою в рамках бюджетної установи, яка має ефективні інструменти контролю за наявністю та рухом майна установи і використанням фінансових ресурсів, що довірені їй державою для виконання конкретних господарських цілей. У таких умовах система бухгалтерського обліку стає не просто сервісною системою надання інформації про діяльність установи, а активним та визначальним радником і контролером управлінського апарату установи в усіх питаннях, що стосуються її господарської діяльності. В зв'язку з істотним зростанням ролі бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, у статті здійснено теоретичне обґрунтування переходу обліку від техніко-сервісної системи, до самостійної системи управління майном та фінансами установи, а також до вагомого інституту впливу на загальне управління ними.

Ключові слова: бухгалтерський облік, система управління, бюджетні установи, державний сектор, бухгалтерська служба.

Д.А. ФІРЕР

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

Место и роль бухгалтерского учета в управлении бюджетными учреждениями

В статье осуществлен пересмотр места и роли бухгалтерского учета и бухгалтеров как его носителей в системе управления бюджетными учреждениями. Проанализирована научная и законодательную плоскости в которых формируется и, соответственно, утверждается понятие о месте и роли бухгалтерского учета в управлении бюджетными учреждениями. Установлено, что современное понимание роли учета в управлении учреждениями определяется двумя уровнями восприятия - техническим (учет рассматривается как процесс предоставления информации для принятия управленческих решений) и системным (учет рассматривается как система, информация которой служит целям управления).

Такой подход к пониманию роли бухгалтерского учета в полной мере не соответствует объективной реальности, поскольку на практике бухгалтерская служба является единственным звеном в рамках бюджетного учреждения, которое имеет эффективные инструменты контроля за наличием и движением имущества учреждения и использованием финансовых ресурсов, которые доверены ему государством для выполнения конкретных хозяйственных целей. В таких условиях система бухгалтерского учета становится не просто сервисной системой предоставления информации о деятельности учреждения, а активным и определяющим советником и контроллером управленческого аппарата учреждения во всех вопросах, касающихся его хозяйственной деятельности. В связи с существенным возрастанием роли бухгалтерского учета в управлении учреждениями, в статье осуществлено теоретическое обоснование перехода учета от технико-сервисной системы, к самостоятельной системе управления имуществом и финансами учреждения, а также к весомому институту влияния на общее управление ими.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, система управления, бюджетные учреждения, государственный сектор, бухгалтерская служба.

Place and Role of Accounting in Management of Budgetary Institutions

The article revises the place and role of accounting and accountants as its speakers in the system of budgetary institutions. Analyzed is the scientific and legal vectors where the concept of the place and role of accounting in the management of budgetary institutions is formed and, accordingly, approved. It is determined that the current understanding of the role of accounting in the management of institutions is defined two levels of perception - technical (accounting as a process of providing information for decision-making) and systemic (accounting is a system, whose information the managerial serves purposes).

This approach to understanding of the role of accounting does not fully meet the objective reality, because in practice the accounting department is the only element in the budget of the institution which has effective control over the availability and flow of the property of an institutions and the use of the financial resources entrusted to it by the State for specific business purposes. In such circumstances, the accounting system is not just a service system to provide information on the activities of institutions, but an active and crucial advisor and controller over the administrative apparatus of an institution in all matters relating to its business. Due to the significant increase in the role of accounting in the management of budgetary institutions the article established the theoretical substantiation of the transition of accounting from technical and service system to a separate system of management of the institution's property and finances, as well as to a meaningful institute of influence on the overall management.

Keywords: *accounting, management system, public institutions, public sector, accounting service.*

Постановка проблеми. Реформування економіки країни на тлі інтеграційних процесів передбачає активну перебудову вітчизняного бухгалтерського обліку в державному секторі, суб'єктом якого є бюджетні установи. Переорієнтація бухгалтерського обліку в бюджетних установах на нові вимоги, які задані нормативними змінами останніх років, спрямована на удосконалення організаційного та методологічного забезпечення майбутнього функціонування цієї системи. Однак ці зміни носять прикладний характер та не ставлять собі за мету вирішення теоретичних проблем, однією з яких нам вбачається необхідність перегляду місця та ролі бухгалтерського обліку і бухгалтерів як його носіїв у загальній системі управління бюджетними установами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням теоретичних питань бухгалтерського обліку в частині визначення його місця та ролі в управлінні господарськими формуваннями присвячена велика кількість публікацій. Даною науковою проблемою займались Г.А. Бахчисарайцев [2], Ф.Ф. Бутинець [3], В.М. Жук [8, 9, 10], Т.Г. Камінська [11], М.Л. Пятов [4], Я.В. Соколов [17], В.В. Сопко [18] та інші. Разом з тим, проблемі визначення місця та ролі обліку в управлінні безпосередньо бюджетними установами присвячена досить незначна кількість досліджень які знайшли своє відображення лише у працях провідних науковців з питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зокрема П.Й. Атамаса [1], Е.П. Дедкова [6], Р.Т. Джоги [7], С.В. Свірко [16].

У зв'язку із зазначеним, **метою статті** є теоретичне обґрунтування місця та зростання ролі бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами. Основою для досягнення цієї мети стало поєднання досліджень етапів розвитку

наукової думки у питаннях визначення ролі обліку в управлінні з характеристикою такої ролі у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку в бюджетному секторі. Це дало можливість означити вузькість сучасних уявлень про місце бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами та на основі застосування положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку привести його теоретичне розуміння у відповідність до сучасного рівня участі обліку в управлінні установами на практиці.

Виклад основного матеріалу. Судження щодо важливості місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами формується і закріплюється у науковій та законодавчій площинах відповідно.

Законодавча площина представляє собою вітчизняні та міжнародні нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі, положення яких прямо чи опосередковано наголошують на його значущості у системі управління. Так, Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами» від 01.08.2013 р. № 774-р визнає бухгалтерський облік і звітність у державному секторі як важливу складову системи управління державними фінансами, що свідчить про роль обліку для держави в цілому. Натомість Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» від 26.01.2011 р. № 59 (далі – Положення № 59), визначивши завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, закріпила роль обліку та його місце в управлінні безпосередньо установою. Зокрема, згідно з частиною 8 п. 7, Положення № 59, одним із ключових обов'язків бух-

Бухгалтерський облік

галтерської служби є забезпечення структурних підрозділів установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, що свідчить про важливість облікової інформації при здійсненні процесу управління установою.

Враховуючи те, що система бухгалтерського обліку в державному секторі знаходиться у стані реформування, що зумовлено виконанням Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» від 16.01.2007 р. № 34, яка передбачає адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, закріплення місця та ролі обліку в системі управління бюджетними установами на законодавчому рівні відбувається в контексті удосконалення відповідного нормативно-правового забезпечення у сфері бух-

галтерського обліку та звітності в державному секторі. Окрім вже зазначених, до кола таких нормативно-правових актів також належать: Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та ін.

Комплекс нормативно-правових актів зазначених вище закріплює роль бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами як з точки зору національного нормативно-правового поля, так і міжнародного, яке, в свою чергу, складається з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та вітчизняних нормативно-правових актів прийнятих з метою забезпечення відповідності вітчизняного законодавства у галузі бухгалтерського обліку в державному секторі міжнародним вимогам. При цьому, як видно з рисунку 1, закріплення ролі відбулось на загально-концептуальному, програмному, методологічному та організаційному рівнях.

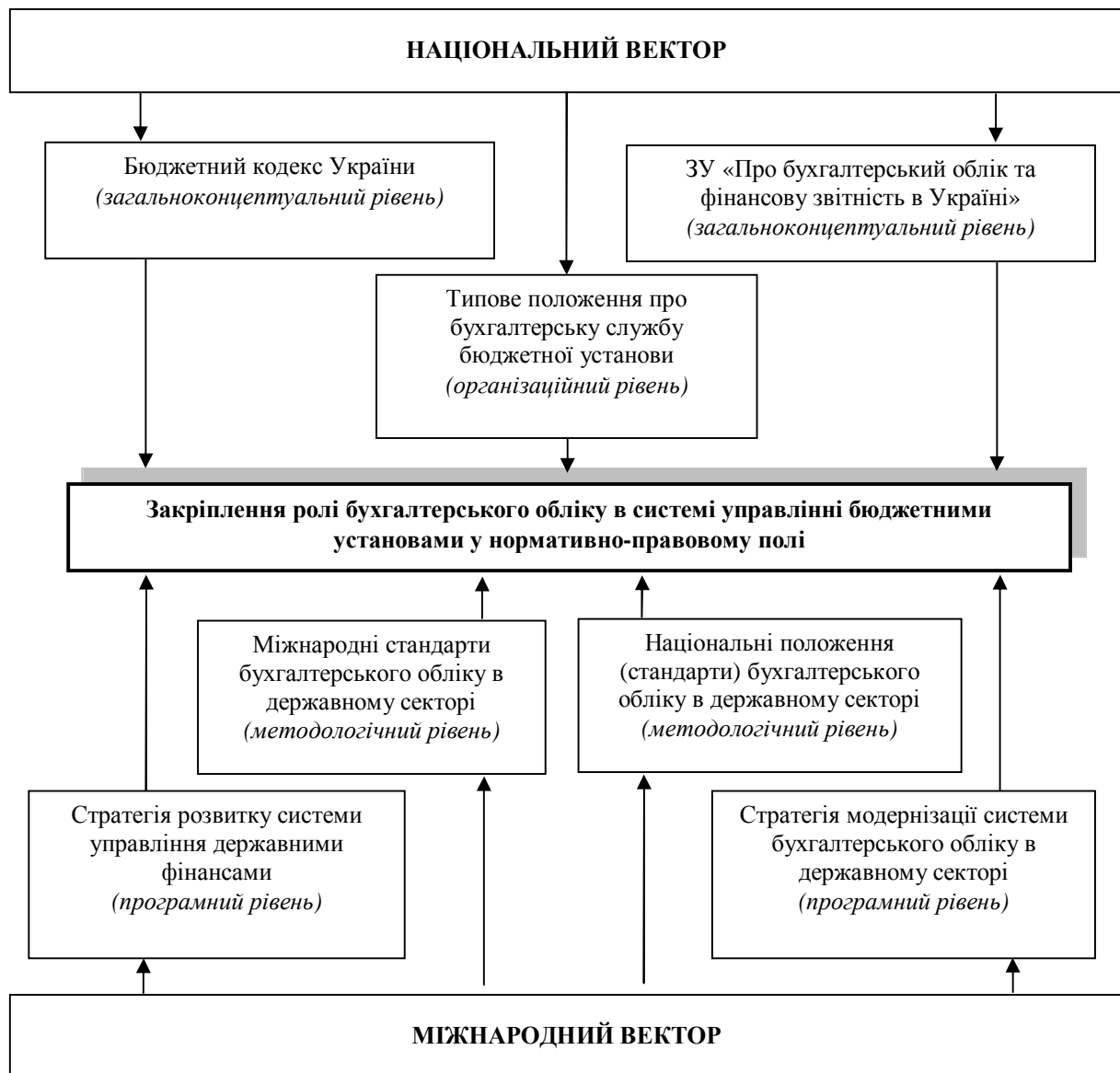


Рис. 1. Закріплення ролі бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами: нормативно-правовий аспект

Закріплені у нормативно-правовому полі загальні положення про роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами підтверджують тезу про важливість бухгалтерського обліку в такому управлінні, але не визначають його конкретного місця у системі виконання управлінських завдань. Рамкові орієнтири, задані законодавчими актами, обґрунтуванням номенклатури конкретних ролей обліку в забезпеченні управління бюджетною установою не займаються. Це є прерогативою фундаментальної бухгалтерської науки, яка на основі вивчення розвитку прикладних функціональних можливостей обліку в бюджетних установах і визначає його місце та міру участі у процесах управління.

Наукова площина представляє собою дослідження вчених у галузі теорії бухгалтерського обліку, які

пов'язані з визначенням місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні будь-яким господарським формуванням незалежно від форми власності, в тому числі і бюджетними установами. Саме у науковій площині здійснюється процес формування суджень щодо суттєвості місця та ролі обліку в управлінні.

Даний процес розпочався досить давно, в той час, коли видатні представники бухгалтерської професії почали зважати на зв'язок бухгалтерського обліку з управлінням. Продовжується він і сьогодні. За цей час у науковій площині сформувалась значна кількість поглядів вчених на роль та місце бухгалтерського обліку в управлінні. Деякі з них наведені в таблиці 1.

Таблиця 1

Судження щодо місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні: науковий аспект

Автор	Зміст
<i>Цитати з праць вчених у галузі загальної теорії бухгалтерського обліку</i>	
І.Ф. Шер	Бухгалтерський облік є непогрішимим суддею минулого, необхідним супутником і керівником у теперішньому і надійним консультантом відносно майбутнього будь-якого господарського підприємства [11, с. 31].
Емануель Пізані	Бухгалтерський облік – це наука, яка слідує законам права та економіки, користується обчисленнями, щоб характеризувати функції управління і щоб з найменшими засобами досягати найбільшого економічного ефекту [17, с. 12].
Г.А. Бахчисарайцев	В тих господарствах, де немає рахункознавства, немає обліку, - немає і бути не може будь-якого управління: таке господарство очевидно приречене на загибель; історія багатьох господарств є цьому переконливим прикладом [2, с. 20].
В.Я. Соколов, М.Л. Пятов	Управління – це вміння приймати рішення, а їх не можна приймати без знань про учасників господарських процесів. Такі знання називаються інформацією, а основна інформація про господарські процеси зафіксована в бухгалтерських регістрах [4, с. 11].
В.В. Сопко	Бухгалтерський облік сьогодні – це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження та відображення в грошовому виразі процесу створення суспільного продукту..., яка потрібна для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня [18, с. 5].
Ф.Ф. Бугинець	Облік є найважливішим джерелом, постачальником фактичної інформації різним суб'єктам управління – службам підприємства, його підрозділам, менеджерам, які, використовуючи цю інформацію разом з іншими даними, готують і приймають відповідні управлінські рішення [3, с. 8].
<i>Цитати з праць вчених у галузі теорії бюджетного бухгалтерського обліку</i>	
Є.П. Дедков	Бухгалтерський облік в бюджетних установах виступає знаряддям управління процесом виконання кошторисів витрат бюджетних установ і контролю за доцільним та ефективним витрачанням державних коштів, за дотриманням найсуворішої економії при їх витрачанні [6, с. 83].
Р.Т. Джога	Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних та позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську... функцію, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності [7, с. 6].
П.Й. Атамас	Бухгалтерський облік в бюджетних установах забезпечує відображення усіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління [1, с. 12].

Логічно, що процес вивчення місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні суб'єктом господарювання розпочався, передусім, із виявлення та обґрунтування зв'язку облікової та управлінської

науки, що ілюструється приведеними у таблиці 1 цитатами І.Ф. Шера, Е. Пізані, Г.А. Бахчисарайцева. Подальша зміна вектору досліджень вчених полягала у розгляді бухгалтерського обліку крізь призму цілей

Бухгалтерський облік

управління з метою обґрунтування його ролі в якості однієї із сервісних функцій управлінських систем, що підтверджується висловами Ф.Ф. Бутинця, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова. Такі уявлення свідчать про стійку переконаність вчених у тому, що питання, які необхідно вирішувати в управлінні, так чи інакше співвідносяться з бухгалтерським обліком. Однак із таким твердженням погоджуються не всі. Зокрема, за В.І. Далем, бухгалтерія (синонімом значення слова «бухгалтерія» є поняття «бухгалтерський облік») визначається як особливе вміння вести облікові книги в порядку [19], і не більше того. Таке переконання стосовно суті обліку є вузьким та свідчить про те, що розглядається і приймається до уваги лише його «техніка», а не управлінське спрямування та цільове призначення його даних.

Розвиток бухгалтерської науки у різних сферах діяльності зумовив розгалуження обліку на бюджетний та госпрозрахунковий облік. Однак таке розмежування стосується лише різниці у об'єктах та цілях бухгалтерського обліку на прикладному рівні. Загальна теоретична основа бухгалтерського обліку як науки при цьому залишається незмінною. Саме тому думки вчених які досліджують облік в бюджетній сфері формуються у руслі загальних теоретичних уявлень про цю науку. І все ж, як видно з таблиці 1, Р.Т. Джога, характеризує облік в бюджетних установах як окремий вид діяльності. Недивлячись на це, в більшості випадків, в поглядах вчених спостерігаються тенденції до звуження його ролі лише інформаційним забезпеченням виконання кошторису доходів і видатків установи, хоча останній є лише результатом її діяльності, яка потребує оперативного управління і скеровування в потрібному для суспільних потреб руслі.

Узагальнення теоретичних напрацювань щодо визначення місця та ролі бухгалтерського обліку в управлінні суб'єктами господарювання дозволяє умовно поділити їх на дві основні групи. Перша група дослідників у своїх працях ідентифікує облік лише як процес формування, інтерпретації та надання інформації про діяльність господарської одиниці зацікавленим в управлінні ним особам за визначеними правилами. Друга група науковців звертає увагу на організаційну та методологічну надбудову бухгалтерського обліку, визначаючи його статус в управлінні як цілісної системи, яка формує інформацію, необхідну для управління та збір якої підпорядкований запитам управлінської ланки.

Як зазначалося вище, саме погляди наукової спільноти лягають в основу формування положень чинного нормативно-правового поля у сфері бухгалтерського обліку. Наукові погляди на сприйняття обліку як технічного процесу найбільш чітко відслідковуються у загальноконцептуальних нормативних документах, які регламентують ведення бухгалтерського обліку на рівні всіх суб'єктів господарювання, зокрема у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Підхід до обліку як до сервісної системи,

яка слугує задоволенню інформаційних потреб управління, знаходить відображення у різноманітних програмах і положеннях, які стосуються організаційної побудови бухгалтерського обліку в бюджетному секторі.

Проте наявність стійкого зв'язку між даними, які надає бухгалтерський облік, та управлінською системою ще не є достатнім доказом прямої участі обліку в управлінні. Зрозуміло, що бухгалтерська інформація, як і будь-які відомості про фірму, збирається та надається користувачам з цілком чіткою та визначеною метою. Розуміння бухгалтерського обліку як системи, яка лише з використанням технічних прийомів та законів математики й економіки формує інформаційні масиви для керівництва суб'єктом господарювання, не враховує, що лише бухгалтер має повний доступ до даних про економічні параметри роботи суб'єкта та здатний з належним рівнем професіоналізму пояснити, що ці дані означають та який вплив на нього мають. Окрім того, уявлення про бухгалтерський облік як виключно процес надання інформації або сервісну систему не відповідають сучасним реаліям економічної роботи, в яких бухгалтерським службам делегується значна частина повноважень як у частині контролю виконання поточних завдань, так й у сфері управління фінансами суб'єктів господарювання.

На практиці на бухгалтерські служби бюджетних установ сьогодні покладаються набагато масштабніші завдання, ніж технічні функції збору інформації. Ці завдання викликані тим, що бухгалтерські служби – єдині системи в рамках бюджетних установ, які мають ефективні інструменти контролю за наявністю та рухом майна установи та використанням фінансових ресурсів, що довірені їй державою для виконання конкретних господарських цілей. Окрім того, саме за бухгалтерськими службами закріплено обов'язок контролю за виконанням кошторису, який є основою функціонування бюджетної установи та без якого її робота неможлива. Бухгалтерські служби бюджетних установ в межах своєї компетенції забезпечують дотримання бюджетного законодавства при взятті та виконанні бюджетних зобов'язань. Всі ці життєво важливі для роботи установ завдання управлінський апарат бюджетної установи виконати не здатний в принципі. Останнє означає, що бухгалтерська служба на рівні установи є окремим суб'єктом загального управління нею та головним суб'єктом управління її фінансами.

На жаль, у працях переважної більшості представників вітчизняної бухгалтерської науки відсутнє розуміння основоположності бухгалтерського обліку та ключової ролі його носіїв – бухгалтерів у безпосередньому управлінні бюджетними установами. Це пов'язано із тим, що сучасна теоретична платформа обліку знаходиться у стійкій залежності від положень загальної економічної теорії та теорії менеджменту, які визначають бухгалтерський облік лише однією з

функцій управління. Тим не менше, західна економічна та бухгалтерська наука в останні десятиліття змінює свої класичні теорії на постулати прогресивної теорії інституціоналізму. В Україні адаптація її положень до бухгалтерського обліку проведена науковою школою Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України на чолі з В.М. Жуком. Обґрунтувавши необхідність визнання обліку не лише в якості технічної функції управління або сервісної інформаційної системи (описані нами рівні сприйняття ролі бухгалтерського обліку в управлінні), а в новій іпостасі вагового соціально-економічного інституту, В.М. Жук ще у 2008 році переконував бухгалтерську спільноту в тому, що бухгалтерський інститут «не діє сам по собі, ... і його головним завданням є не стільки реєстрація фактів господарського життя з метою забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, скільки вирішення завдань, які виникають по ходу управління підприємством, галуззю, державою чи навіть світовою економікою» [10, с. 145]. Це означає, що бухгалтерський облік в його інституціональному розумінні не лише забезпечує інформацією процес управління установою, але і бере у ньому безпосередню участь, зв'язуючи системою ефективних комунікацій всі інші ланки управління, при цьому контролюючи виконання поточних та стратегічних завдань кожної з них.

Дієвість постулатів інституціоналізму в обліку знаходить своє підтвердження і у працях С.В. Свірко. За її переконанням, бухгалтерському обліку належить особливе місце в системі управління установою, оскільки він виконує роль сполучної ланки для інших елементів системи управління [16], що автоматично надає бухгалтерському обліку статус «ядра» управління, а не лише його технічної функції.

Таке усвідомлення ролі бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, повністю відповідає сучасним вимогам, які ставляться до бухгалтерських служб на практиці. Це дозволяє вивести теоретичне розуміння місця і ролі бухгалтерського обліку в системі управління на третій, якісно новий рівень, який полягає у визначенні його статусу як самостійної системи управління майном та фінансами установи і вагового інституту впливу на загальне управління нею. Це окреслює нову інституціональну роль обліку в управлінні бюджетними установами та дає основу для розвитку інституціональної теорії бухгалтерського обліку у фундаментальних дослідженнях обліку в державному секторі.

Третій рівень сприйняття ролі бухгалтерського обліку стосується бюджетних установ в особливій мірі. В той час коли у госпрозрахункових господарствах усі фінанси (за винятком податків та дивідендів) знаходяться у розпорядженні власника, і управління економікою підприємства – лише його прерогатива, і він сам вирішує, в якій мірі дати

свободу дій бухгалтерській службі. У бюджетних установах усі фінанси належать державі, а єдиною системою, яка працює з цими фінансами по чітко встановлених правилах, є система бухгалтерського обліку. Таким чином, якщо у приватних підприємствах менеджмент має визначальний вплив на побудову бухгалтерського обліку в рамках окремого господарюючого суб'єкта, то у бюджетних установах такі рамкові правила задає виключно держава, а служба бухгалтерського обліку стає однією із самостійних ланок загального управління установою, єдиною цілісною системою управління її фінансами та ефективним державним контролером виконання делегованих цій установі державних завдань. У таких умовах система бухгалтерського обліку установи стає не просто сервісною системою надання інформації про її діяльність (тим більше якщо критерії збору та інтерпретації цієї інформації відомі лише бухгалтерам, а керівник установи без відповідних роз'яснень інформаційних зведень не розуміє), а активним і визначальним радником й контролером управлінського апарату в усіх питаннях, що стосуються господарської діяльності такої установи.

Таким чином, більшість сучасних підходів до розуміння ролі бухгалтерського обліку визначають її на двох умовних рівнях – технічному (облік як процес надання інформації для прийняття управлінських рішень) та системному (облік як система, інформація якої слугує цілям управління). На протигагу цим поглядам, об'єктивна реальність дає підстави для висновків про значно ширший статус бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, що дозволяє з позицій інституціональної теорії обґрунтування його ролі в такому управлінні, що формує третій рівень сприйняття його важливості. Схематично розвиток такого визнання представлений на рис. 2.

Визнання статусу бухгалтерського обліку в управлінні на перших двох рівнях знайшло своє відображення у нормативно-правових актах, що регламентують діяльність бухгалтерських служб бюджетних установ як на організаційному, так і на методичному рівні. Роль бухгалтерського обліку в його інституціональній інтерпретації такого відбиття у правовому полі не знайшла. Останнє негативно впливає на статус бухгалтерської професії в управлінні державою на мікро- та макrorівні і змушує коло завдань, повноважень та функцій, які держава формально делегує обліковим службам бюджетних установ. Це гальмує державні ініціативи в питаннях розвитку бухгалтерського обліку та не сприяє підвищенню соціального статусу професійних бухгалтерів. Закріплення фундаментальних уявлень про визначальність бухгалтерського обліку для системи управління бюджетними установами у рамкових документах щодо розвитку бухгалтерського обліку сприятиме подоланню цієї суперечності.

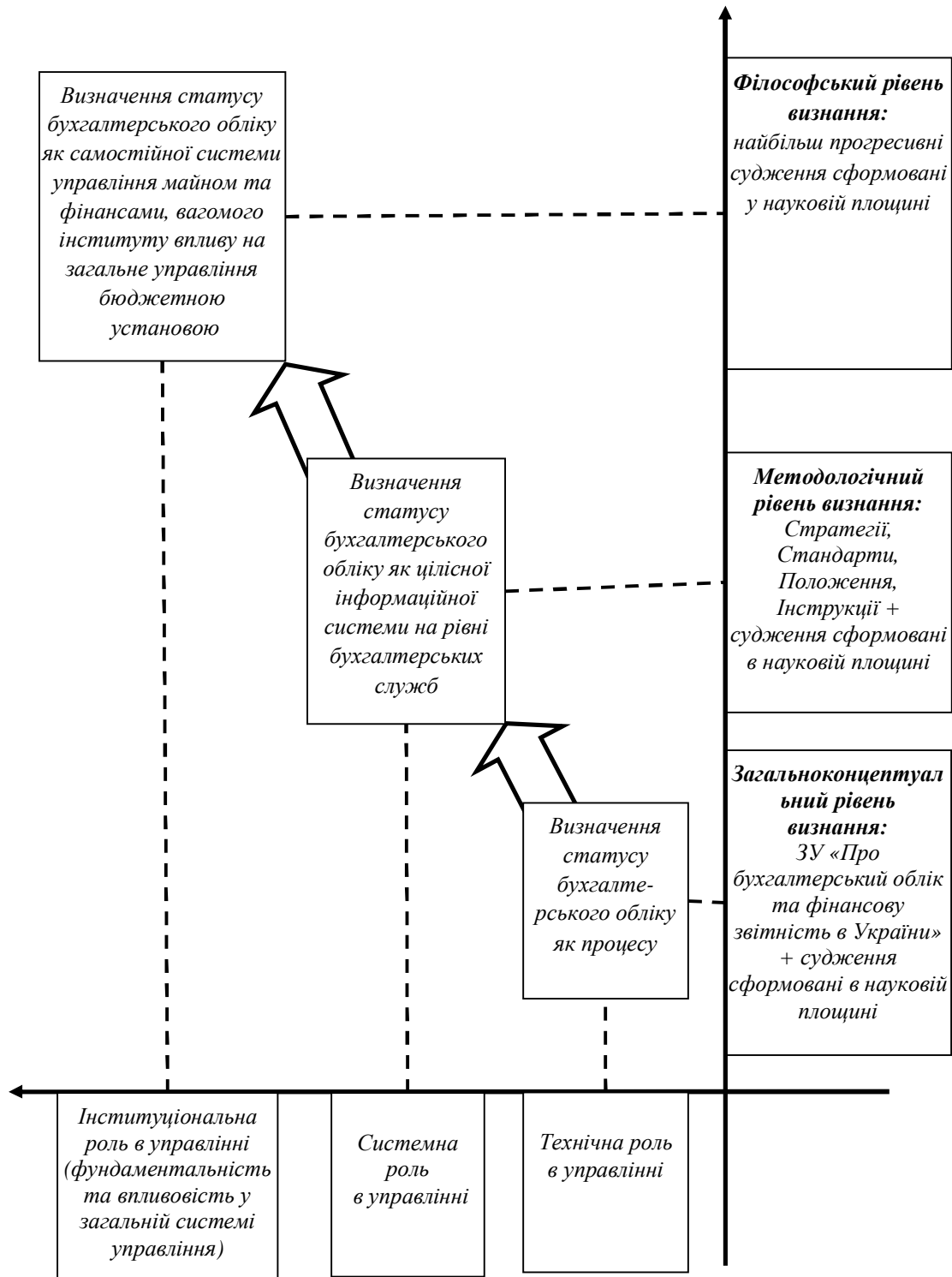


Рис. 2. Поглиблення розуміння місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління бюджетними установами

Висновки. В сучасній бухгалтерській науці та нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку в бюджетних установах місце та роль останнього в системі управління такими установами визначається на двох рівнях.

Перший рівень представлений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та поглядами найбільш консервативної

частини спільноти бухгалтерів-науковців. Він представляє бухгалтерський облік в ролі технічного процесу збору та передачі інформації про діяльність установи зацікавленим користувачам. Кінцева мета такого збору передбачає прийняття на основі цієї інформації відповідних управлінських рішень, що на цьому рівні пов'язує облікову інформацію з цілями

управління бюджетною установою, але не визначає міру її участі в такому управлінні.

Другий рівень визначає статус бухгалтерського обліку як цілісної системи інформаційного забезпечення діяльності установи, звужуючи при цьому його значимість до ролі сервісної служби, за якою не закріплено функцію прямої участі в управлінні установою. Цей рівень представлений у нормативно-правових актах методологічного та програмного характеру у сфері бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а також в працях значної частини бухгалтерів-науковців.

Натомість прогресивні теорії бухгалтерського обліку, обґрунтовують його статус в ролі вагомого інституту, який не лише забезпечує користувачів інформацією про поточний стан справ в установі, але і виводить бухгалтерський облік у ранг ключової ланки, яка безпосередньо приймає участь в управлінні бюджетною установою та впливає на результати її діяльності. Таке розуміння бухгалтерського обліку дає підстави для визнання третього рівня усвідомлення його місця та ролі в управлінні бюджетними установами, а також розвиває теоретичні погляди про бухгалтерський облік як про єдину систему управління фінансами установи.

4 Список використаних джерел

1. *Атамас П.І.* Облік у бюджетних установах: Навч. посіб. [для студентів вищ. навч. закл.] / П.І. Атамас – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. *Бахчисарайцев Г.А.* Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории / Г.А. Бахчисарайцев. – М., 1926. – 340 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Що дає господарю бухгалтерський облік? / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2 (5). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 4-17.
4. *Бухгалтерский учет для руководителя.* Издание второе, переработаное и дополненное / [В.А. Быков, С.М. Бычкова, М.Л. Пятов и др.]. – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
6. *Дедков Е.П.* Бюджетный учёт: Учебное пособие / Е.П. Дедков. – М.: Финансы статистика, 1983. – 232 с.
7. *Джога Р.Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / Р.Т. Джога. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.

8. *Жук В.М.* Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 2. – С. 122-127.

9. *Жук В.М.* Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2012. – № 2. - С. 14-22.

10. *Жук В.М.* Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. – 2009. – Вип. 17, том 2. - С. 139-146.

11. *Камінська Т.Г.* Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту на сільськогосподарських підприємствах: [монографія] / Т.Г. Камінська, Л.С. Шатковська, А.М. Шиш та ін.; за ред. к.е.н., доц. Т.Г. Камінської. – К.: ЦП «Компринт», 2013. – 329 с.

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

13. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>.

14. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-p>.

15. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

16. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис. ... док. екон. наук: 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна. – Київ, 2006. – 507 с.

17. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496, с.: ил.

18. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – 2001 – 353 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://valery.at.ua/_ld/0/2_Sopko_TBO.pdf.

19. Толковый словарь живого великорусского языка В.И. Даля [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vidahl.agava.ru>.