

які визначають кількісну сторону потреб у даних, – кількість необхідних показників.

У процесі реалізації задач статистичного дослідження конкурентного середовища використовують відповідні показники, які надають кількісну та якісну характеристику конкурентного середовища. Такі показники відображають стан, розвиток явищ і процесів, що виникають у конкурентному середовищі у часі і просторі, як індивідуальні, так і групові.

Однією з найважливіших характеристик активності конкурентного середовища підприємства є інтенсивність конкуренції. Зважаючи на складність безпосередньої оцінки взаємозв'язків складових конкурентного середовища (постачальників; споживачів; підприємств, що розпочинають бізнес на даному ринку; виробників товарів-замінників; безпосередніх конкурентів) серед найбільш важливих показників інтенсивності конкуренції можна виділити такі показники як: характер розподілу ринкових часток між конкурентами; темпи росту ринку; рентабельність ринку.

Крім кількісної є ще й якісна сторона потреб у даних, яка виражається у вимогах, які висуваються до різних споживчих властивостей показників, наприклад, до їх достовірності, терміновості отримання тощо.

Достовірність економічних показників залежить від таких основних чинників:

- а) точності вимірювань та розрахунків;
- б) методів отримання та сфери застосування даних безперервного спостереження, які використовуються для характеристики генеральної сукупності;
- в) ступеня адекватності методології та методики вимірювання показників, які характеризують досліджувані явища та дозволяють вирішити поставлені завдання;

г) навмисних перекручувань даних, що пояснюється тим, що економічні показники в більшості випадків є мотивованим чинником для суб'єктів – джерел інформації [4, с. 24-25].

Побудова агрегованої система показників і відповідна інформаційна база мають бути орієнтовані не тільки на вирішення конкретних функціональних завдань або проблем дослідження конкурентного середовища, а й на підтримку неперервної динамічної рівноваги об'єктів дослідження. Це означає перехід до інформаційно-орієнтованої бази даних і системи показників. Принципами такої побудови є: здатність системи до розвитку та адаптації в разі зміни умов функціонування, взаємодія з системами різних користувачів, багатопільове використання інформаційної системи, зокрема бази даних і системи показників.

Таким чином, аналізуючи систему інформаційного забезпечення статистичного дослідження конкурентного середовища слід вказати на те, що вона охоплює коло питань, що пов'язані з діагностикою стану підприємства на ринку, визначенням впливу конкуренції на його діяльність та взаємовідносини з конкурентами, а також оцінку та аналізом закономірностей розвитку конкурентного середовища з метою прогнозування його подальшого розвитку.

1. Дорощ Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во "Знання" КОО, 2001. – 402 с.
2. Ковтун Н.В., Воробей Л.С. Проблеми інформаційного забезпечення статистичного дослідження ринку нерухомості // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2004. – №1 (13). – С. 84-87.
3. Система обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / під ред. М.П. Войнаренка. – К.: Наукова думка, 2002. – 718 с.
4. Статистичне забезпечення управління економікою: прикладна статистика: Навч. посібник / А.В. Головач, В.Б. Захожай, Н.А. Головач. – К.: КНЕУ, 2005. – 333с.

Надійшла до редколегії 24.02.10

О. Чечуліна, канд. екон. наук

## ЗАГАЛЬНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

*У статті розглянуто актуальні питання аналізу тенденцій розвитку державного фінансового контролю. Досліджено сутність програмно-цільового підходу щодо контролю бюджетних видатків. Визначено вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що є основним джерелом інформації під час контрольних дій та напрямки поліпшення облікової системи державних підприємств.*

*The article deals with issues of analysis of trends in state financial control. Nature of program-targeted approach to control budget spending is investigated. Requirements for accounting and financial reporting are defined, which is the main source of information during control actions and ways to improve the accounting system of state enterprises.*

В умовах реформування державних фінансів будь-якої країни надзвичайно важливо забезпечити впровадження сучасних форм і методів державного фінансового контролю, який повинен відповідати новим підходам бюджетування, орієнтованим на результат.

Розуміння необхідності оцінювати результативність бюджетних видатків є для України достатньо новим явищем. Бюджетний кодекс не містить детальних норм щодо визначення поняття "програмно-цільовий метод", його складових, правил і процедур застосування на всіх рівнях бюджетної системи України [1, 5].

Перехід на програмно-цільове бюджетування передбачає докорінні зміни в організації бюджетного процесу, у рамках якого планування, виконання і контроль за виконанням бюджету здійснюється на підставі даних моніторингу результативності надання бюджетних послуг [2]. Вищевикладене свідчить про необхідність розробки нових методів і підходів до всіх складових бюджетного процесу. Системи бухгалтерського обліку і фінансового контролю у секторі державного управління потребують суттєвої модернізації [4].

Так, напрямок процесу фінансового контролю бюджетних видатків при програмно-цільовому підході зміщується від контролю за цільовим використанням коштів до контролю за досягненням цільових (результативних) показників соціальної та економічної ефективності [3]. За таких умов змінюється існуюче співвідношення між попереднім, поточним і наступним контролем. Пріоритет при виконанні бюджетних програм надається попередньому і наступному внутрішньому контролю. Відповідальність за прийняття рішень делегується розпорядникам бюджетних коштів: ними проводиться моніторинг і наступний зовнішній аудит бюджетних коштів.

Паралельно із впровадженням програмно-цільового методу повинна вирішуватися проблема прозорості бюджету і заохочення участі населення у бюджетному процесі. Визначення результативності бюджетних видатків являє собою регулярний збір інформації про результати діяльності розпорядників бюджетних коштів, здійснення аналізу існуючих тенденцій і на підставі цього – прийняття чи коригування управлінських рішень [7]. За таких умов з'являється можливість оцінювати стан виконання бюджету як за конкретний бюджетний пері-

од, так, що надзвичайно важливо для управління ризиками щодо фінансових зобов'язань держави, і на майбутні роки. А регулярна публікація звітів про досягнуті результати в цілому по бюджету і, зокрема, відповідних розпорядниках бюджетних коштів, дозволить суспільству реально оцінювати роботу уряду. Інформація, що оприлюднюється, повинна бути представлена у доступному вигляді та зрозумілому форматі, щоб можна було мати повне уявлення про хід виконання бюджету на систематичній основі [6].

Одним із напрямів реалізації заходів по впровадженню програмно-цільового методу фінансового контролю є удосконалення системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління, як основного інформаційного джерела для контрольних досліджень.

Масштабні реформи бюджетного процесу і управління, що здійснюються у багатьох країнах світу, посилили вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності [8]. Метою даної статті є вдосконалення фінансового контролю, що здійснюється "програмно-цільовим методом" з урахуванням реформування в сфері бухгалтерської облікової системи та звітності бюджетних установ.

Зосередження управління перш за все на результатах, аніж на ресурсах, потребує відображення в бухгалтерському обліку відображення споживання ресурсів у формі витрат замість руху коштів у формі платежів. Однак запровадження методу нарахувань у бухгалтерському обліку системи державного управління, який вже довгий час застосовується у приватному секторі, передбачає прийняття цілого ряду серйозних рішень, у т.ч. затвердження в Україні стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки.

Кінцевою метою бухгалтерського обліку в державному секторі є надання актуальної і достовірної інформації про економічні трансакції, здійснені системою державного управління. Це завдання висуває високі вимоги до оформлення, організації і технічного забезпечення бухгалтерського обліку. Відправною точкою є існуюча потреба в інформації. І тому, з метою збільшення змістовної частини інформації, підвищення ефективності її збору, обробки і надання користувачам, системи бухгалтерського обліку у державному секторі стали предметом масштабного удосконалення у більшості країн. Цей розвиток являє собою застосування методу нарахувань у бухгалтерському обліку, всебічне використання автоматизованих систем та перегляд організаційних форм бухгалтерського обліку у секторі державного управління.

Для розуміння логіки дій, що відбуваються у цьому напрямі, розглянемо підстави, що спонукали до цих змін.

Відомо, що бухгалтерський облік означає реєстрацію, обробку і подання вищим інстанціям економічних показників у вигляді фінансової звітності. Оброблена інформація може дати відповіді на багато питань, наприклад:

- скільки коштує державі або окремій установі надання відповідної державної послуги;
- скільки грошей витрачено на реалізацію бюджетної програми, яка триває декілька років;
- який рівень сукупних надходжень і витрат бюджету або бюджетної установи і як вони розподіляються за статтями, відповідно до бюджетної класифікації;
- якими активами володіє установа і як змінюється їхня вартість з часом;
- який результат виконання бюджету порівняно із затвердженим бюджетом або з прогнозами.

Інформація, що формується в обліковій системі, повинна стати основою для системи державного управлін-

ня при визначенні результатів щодо досягнення поставлених цілей, особливо в умовах впровадження програмно-цільового методу витрачання бюджетних коштів. При цьому важливо враховувати ті політичні пріоритети, вираженням яких стає державний бюджет, затверджений парламентом, дотримання вимог постанов і правил, що складають рамки державного управління, а також забезпечення високої ефективності витрат. Бухгалтерський облік бюджетних установ за таких умов повинен сприяти досягненню цих цілей, по-перше, надаючи інформацію для прийняття рішень щодо майбутньої діяльності, і, по-друге, забезпечуючи підстави для підзвітності на різних рівнях системи державного управління.

Рішення про те, яким чином повинні діяти державні органи управління, приймаються постійно і на різних рівнях. На вищому рівні – уряд і парламент, формуючи державний бюджет, щорічно визначають спрямованість зобов'язань держави і підтримку основних видів діяльності державного апарату. Потім приймаються поточні рішення, що уточнюють і конкретизують зміст державного бюджету. Ці рішення можуть бути як політичними (у тому розумінні, що вони відображають ідеологічні або ціннісні позиції і є вираженням політики, яка проводиться урядом), так і технічними (у формі операційних оцінок, покликаних забезпечити досягнення певної мети з найменшими можливими затратами). Будь-які – чи то політичні, чи технічні рішення, не залежно від рівня, на якому вони приймаються, потребують надійної фактичної бази. Цінну та необхідну інформацію про розміри видатків для досягнення мети, динаміку компенсацій з держбюджету, про затрати на закупівлю матеріалів при здійсненні проекту, про зміни вартості державних активів і т.п., власне і можна отримати за даними бухгалтерського обліку. Фінансова звітність сама по собі часто має обмежену цінність, оскільки обмежена відповідними показниками, але в поєднанні з описовою інформацією про те, що було зроблено у формі поставлених товарів, послуг і робіт, відомості з бухгалтерського обліку стають цінним інструментом для прийняття управлінських рішень на державному рівні. Під прийняттям управлінських рішень маємо на увазі можливість визначення спрямованості майбутньої діяльності. Однак у системі державного управління існує і потреба оцінити зроблене, щоб скласти уявлення про те, чи досягли відповідальні особи заздалегідь установлених цілей і чи розпоряджалися вони державними коштами належним чином. Бухгалтерський облік у державному секторі повинен систематично давати відповідь на питання про те, чи використало керівництво державної структури, що здійснювала діяльність, надані в його розпорядження ресурси відповідно до затвердженого державного бюджету, вимог уряду і обмежень діючої системи управління. Фінансовий контроль надає інформацію про правильність, законність та ефективність такого використання коштів.

Таким чином, бухгалтерський облік може переслідувати кілька цілей і призначатися для інформування різних користувачів. Тому його поділяють на внутрішній і зовнішній.

Зовнішній бухгалтерський облік спрямований, насамперед, на відображення зовнішніх операцій, тобто, трансакцій між установою і економічним середовищем. Тому можна сказати, що зовнішній облік формує інформацію про діяльність установи в цілому. Цей облік призначений, у першу чергу, для одержувачів, що перебувають за межами установи, і тому існують затверджені принципи обліку, що регулюються законодавством, приписами, стандартами або в інший спосіб. Для зовнішнього обліку важливою є однорідність та єдність, що

забезпечує можливість порівняння результатів діяльності установ між собою. Прикладами зовнішніх звітів є бухгалтерський баланс і звіт про доходи і витрати.

Внутрішній (внутрішньогосподарський) облік стосується, навпаки, внутрішніх трансакцій – наприклад, розподілу загальних витрат у межах структурної одиниці. Облік призначений, в першу чергу, для одержувачів інформації, що перебувають всередині установи, а принципи такого обліку не регулюються ззовні. Форма і обсяги внутрішнього обліку залежать від потреб у кожному конкретному випадку. Прикладом внутрішнього звіту може служити звіт про витрати діяльності будь-якого підрозділу установи.

Однак чіткого розмежування між зовнішнім і внутрішнім обліком на практиці не відбувається. Зовнішні і внутрішні звіти одночасно використовуються різними користувачами. Тому внутрішній і зовнішній бухгалтерський облік інтегровані в єдину систему. Це означає, що вона сформована таким чином, щоб уся суттєва інформація про будь-яку операцію – не важливо, для зовнішніх або внутрішніх потреб, – реєструвалася в бухгалтерському обліку.

Той обсяг інформації, що формується в обліку, має параметри, які повинні відобразитися у звітності і які містять, крім рахунку, організаційні, економічні і функціональні виміри. У зв'язку з цим важливо підкреслити, що ступінь деталізації в бухгалтерській класифікації видатків повинен бути вище, ніж у бюджетній класифікації.

Традиційно бухгалтерський облік виконання бюджетів у державних установах більшості країн здійснювався за касовим методом. Перевага касового методу полягає в тому, що він є відносно простим, оскільки рідко виникають сумніви з приводу моменту надходження або виплати грошових коштів. Констатація цього факту має велике значення для державних органів щодо відстеження руху коштів, особливо у випадках обмежених ресурсів, що визначає можливості держави розраховуватися по своїх зобов'язаннях. Бухгалтерський облік за касовим методом не дає, однак, повної картини про господарську діяльність установи та стану виконання бюджету в цілому. Це стосується в першу чергу зобов'язань установи, які виникають під час розрахунків за товари, роботи (послуги). Важливо при прийнятті управлінських рішень володіти інформацією щодо боргів бюджетів (зовнішніх та внутрішніх) як на стадії планування, так і на стадії виконання. Саме через ці причини у державному секторі економіки багатьох країн світу впроваджують метод нарахувань. Цей метод створює перевагу реєстрації економічної події у той момент, коли вона фактично відбулася. Важливо відзначити, що облік за методом нарахувань не скасовує реєстрацію руху готівки. Всі платежі по надходженнях та витратах обліковуються в системі бухгалтерського обліку, однак ця інформація не є головною для складання звітності.

Одними із складових впровадження нової ідеології у секторі державного управління є питання організації бухгалтерського обліку і звітності.

Система державного управління має складну організацію, де здійснюється різноманітна діяльність у межах великої кількості підпорядкованих установ. Здатність бухгалтерського обліку у державному секторі надавати необхідну інформацію для цілей фінансового

контролю залежить від його організації. Це передбачає єдиний формат формування звітних даних кожною господарською одиницею, а також можливість визначати відповідальних у системі виконавчої влади. Основою для вирішення цих питань з точки зору технічного виконання є бюджетна класифікація (економічна, функціональна, програмна, відомча), план рахунків по виконанню кошторисів розпорядників бюджетних коштів державного та місцевих бюджетів, форми відповідної звітності. Вимоги до складання звітності державних установ ширші, ніж у звітності підприємств приватного сектора, адже вони передбачають ще й складання інформації про виконання бюджету у кількісному та якісному виразі.

Рішення про оформлення та структуру звітності сектору державного управління, її періодичності залежить від користувачів та цілей використання. Однак зрозуміло, що звітність повинна бути різного змісту та періодичності для задоволення різних потреб в інформації щодо державного управління та фінансового контролю. Так вимоги фінансового контролю з приводу структури і ступеня деталізації показників звітності відрізняються від вимог внутрішніх користувачів, а ті, в свою чергу, відрізняються від побажань громадян і платників податків.

Застосування методу нарахувань у бухгалтерському обліку державного сектора сприятиме гармонізації у питаннях фінансової звітності сектору державного управління, створить можливість реалізувати головне її призначення – використання даних зовнішніми зацікавленими користувачами. Сучасні потреби контролю вимагають переходу до відображення у фінансовій звітності показників, за допомогою яких можливо оцінити ефективність використання державних коштів, а також реалізацію пріоритетних цілей бюджетних програм. За таких умов потребує особливої уваги необхідність формування належної інформаційної бази, використовуючи яку державний фінансовий контроль стане більш результативним.

1. Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі; Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.02 №538-Р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.industry.kmu.gov.ua/> 2. Закон України "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України" від 23.03.00 №1602-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.industry.kmu.gov.ua/> 3. Декларація цілей та завдань бюджету на 2008 рік (Бюджетна декларація): постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.07 №316. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.industry.kmu.gov.ua/> 4. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління на 2006-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.industry.kmu.gov.ua/> 5. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 №2542-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.industry.kmu.gov.ua/> 6. *Гараджи М.Ю.* Принципы прозрачности и подотчетности местной власти. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Lib.ua-ru.net/> 7. *Андреева Е.И., Сучкова Н.А.* и др. Бюджетирование, ориентированное на результат: международный опыт и возможности применения в России. – М.: Центр фискальной политики, 2003. – 231 с. 8. *Мигара Де Сильве, Курляндская Г.* Развитие бюджетного федерализма, международный опыт и Российская практика. – М.: Весь мир, 2006. Институт всемирного банка. – 112 с.