

УДК 657:336.14

**Верига Ю. А., к.е.н., професор, Гладких Т. В., доцент,  
Кулявець Н. О., асистент** (Вищий навчальний заклад Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава)

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

**У статті досліджено основні проблеми організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах та визначено напрями їх вирішення в умовах модернізації обліку в держаному секторі України.**

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, бюджетна установа, облікова політика, автоматизація обліку, управлінський облік.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі з метою стабілізації економічної ситуації в державі та економічного і раціонального використання державних коштів на законодавчому рівні затверджено заходи щодо економного та раціонального використання коштів, передбачених для утримання органів державної влади, інших державних органів, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету. Підвищення ролі держави в управлінні економікою, а також необхідність одержання якісної та достовірної інформації зовнішніми користувачами стало передумовою реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, яке здійснюється відповідно до вимог «Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки» перебуває в стадії реформування.

Процес реформування бухгалтерського обліку у державному секторі спрямований на удосконалення організації і методології бухгалтерського обліку, а також на створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, що підтверджує актуальність дослідження.

**Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій.** Вітчизняні економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Проблеми організації і методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах обговорювалися і досліджувалися у працях таких вчених: П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, Р.Т. Джога, С.Я. Зубілевич, Л.Я. Корецький, А.М. Кузьмінський, Т.В. Канева, Ю.С. Рудченко, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, І.Т. Ткаченко, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, Н.А. Яковишина, Г.В. Янчук та ін. Не

зважаючи на широке висвітлення напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах та віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід відзначити, що дані питання не втратили актуальності і залишають за собою ряд не вирішених проблемних питань.

Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування напрямів удосконалення обліку в бюджетних установах, відповідно до нових соціально-економічних відносин та процесу реформування бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета статті – обґрунтування економічно доцільних напрямів удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Виклад основного матеріалу.** Бухгалтерський облік, як складова управління, включає збір, обробку і узагальнення інформації про операції та процеси, які здійснюються суб'єктом господарювання. Від якості даних бухгалтерського обліку залежать повнота, достовірність і своєчасність облікової інформації, яку використовує керівництво бюджетних установ з метою управління їх діяльністю та зовнішні користувачі з метою контролю за використанням бюджетних коштів.

Бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ. У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використання різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого забезпечення виникла потреба удосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, бухгалтерського обліку та відповідності міжнародним стандартам.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в держсекторі присвячена низка рішень уряду, зокрема затвердженою Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки визначено такі основні напрями:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи [2].

Сформована Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі має низку недоліків:

- не сприймається як узагальнена модель дій з досягнення мети, його можна сприйняти лише як документ, що декларує рішення про необхідність модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі і потребу у формуванні ефективної облікової системи, яка б відповідала сучасним реаліям фінансових відносин;

- не враховано потреби усіх зацікавлених сторін у модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, проблеми у цій сфері представлено здебільшого крізь призму інтересів та діяльності Держказначейства, не враховані інтереси платників податків в інформації про ефективність витрачання бюджетних коштів розпорядниками та інформації про фінансування бюджетних програм, запровадження системи управлінського обліку та звітності;

- відсутні окремі характерні для стратегічного менеджменту складові: не здійснено аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища системи (у документі не представлено результати такого аналізу), не виявлено сильні та слабкі сторони, можливості та загрози (SWOT-аналіз); не проаналізовано ризики, пов'язані з реалізацією Стратегії; не запропоновано інструменти для контролю за станом її впровадження та оцінки результатів.

Вважаємо, що для успішного реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно визначитись з тим, що являє собою сьогодні ця система, з якою метою вона функціонує і які її завдання.

При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі за основу прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. Відповідно до плану-графіку затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 19.04.2007 р. № 504, планувалося розробити та затвердити 24 національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі. На теперішній час затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованих із міжнародними стандартами, набрання чинності яких передбачено з 01.01.2015 року. Застосування цими стандартам методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкритті у фінансовій звітності інформації про відповідні об'єкти обліку потребує вирішення проблеми розробки методичних рекомендацій щодо їх запровадження.

Для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку

бюджетної установи необхідним є формування облікової політики, що зафіксовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. На основі такої облікової політики можна створити достатньо ефективну систему обліку як основного елемента управління установою.

Погоджуємося з думкою Свірко С.В. [4], яка зазначає, що важливою складовою виступає первинна її організація, яка є головною запорукою безперервної, планомірної діяльності облікових служб бюджетних установ, ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, а отже, і всієї установи, тобто формування облікової політики бюджетної установи стає базовою ланкою первинного етапу організації облікового процесу.

Мета розробки облікової політики у бюджетних установах полягає у визначенні внутрішніх правил ведення обліку, які не знайшли свого відображення у нормативних документах і стосуються виключно тих положень, які забезпечують достовірне відображення господарських операцій в обліку та звітності. Облікова політика бюджетних установ повинна включати такі виміри: методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності; технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів; організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо.

На сучасному етапі реформування обліку в державному секторі, вважаємо за доцільне, враховуючи чинні Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику бюджетних установ (організацій) [7], найближчим часом Методологічній раді при Міністерстві Фінансів України розробити з урахування вимог затверджених Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі та інших нормативно-правових актів, розробити єдині Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику бюджетних установ (організацій), які будуть регулювати організацію і методику ведення обліку всіх бюджетних установ. Затвердження таких методичних рекомендацій надасть можливість головним бухгалтерам всіх бюджетних установ якісно перепрацювати облікову політику з 01.01.2015 року. Наприклад, розпорядчий документ про облікову політику бюджетної установи повинен ви-

значати:

- облік власних надходжень бюджетних установ;
- облік видатків загального і спеціального фондів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів.

Формування облікової політики для головного бухгалтера супроводжується вирішенням проблем щодо формування складових облікової політики, таких, як графік документообороту, робочий план рахунків та ін.

Не можна залишити без уваги й удосконалення плану рахунків бюджетних установ, який затверджено наказом Міністерства Фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [6], як основного елементу супроводження операцій з надходження і використання бюджетних коштів. Позитивною відмінністю даного Плану рахунків є те, що в ньому за десятковою системою наведені коди й найменування синтетичних рахунків і субрахунків, що дає можливість ідентифікувати не тільки код синтетичного рахунку, але і суб'єкта державного сектора. Але, для головного бухгалтера будь-якої бюджетної установи з'являється проблема розробки нового робочого плану рахунків, з урахуванням особливостей діяльності установи та її фінансування.

Актуальною проблемою організації бухгалтерського обліку є вибір форми ведення обліку, найпоширенішою в бюджетних установах є меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Прогресивність форми бухгалтерського обліку повинна характеризуватися достовірністю, оперативністю, високим рівнем контрольних функцій обліку в раціональному та доцільному використанні ресурсів, оперативністю механізму формування показників виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи. Тому, меморіально-ордерна форма обліку потребує певного удосконалення, оскільки їй притаманні такі суттєві недоліки як, трудомісткість та недостатня пристосованість облікових реєстрів

рів до системи звітних показників. Це зумовлює необхідність у додаткових вибірках, розрахунках і групуваннях при складанні звітності та розрахованість її переважно на обробку інформації вручну.

Удосконалення технології збору та опрацювання облікової інформації в сучасних умовах діяльності бюджетних установ, можливе за умови повної автоматизації облікових процесів. При цьому суттєвий акцент необхідно робити також на уніфікації програмного забезпечення, яке використовується головними розпорядниками бюджетних коштів, з метою забезпечення зв'язку між інформаційними базами даних Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та інформаційними системами суб'єктів обліку державного сектора.

Вимагає вирішення також і проблема створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. В наукових колах немає єдиного підходу щодо категорійного визначення поняття суті обліку та контролю в умовах комп'ютеризації обліку, їх функцій та базових принципів, відсутні єдині методологічні й методичні основи, не сформовано загальної концептуальної основи формування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю. Для забезпечення належної ефективності комплексної автоматизації пропонуємо реалізувати низку заходів організаційного, методологічного, правового і технічного характеру, а саме: методологію виконання бюджету за казначейською системою; організаційне, інформаційне та програмне забезпечення; організацію внутрішнього контролю й аудиту; навчання користувачів; методичну, програмну й експлуатаційну документацію. Застосування різних методів обліку надає користувачам додаткові можливості автоматизації процедур обліку, контролю і аналізу, наприклад: щоденне складання звіту про хід виконання бюджету у цілому та звіту про виконання кошторису доходів і видатків за кожним одержувачем бюджетних коштів; а також забезпечувати щоденний облік кредиторської заборгованості у розрізі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів тощо.

Вирішенню проблем реформування бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме також впровадження управлінського обліку, який забезпечує адаптацію обліку до сучасних умов діяльності бюджетних установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів [5]. Це дозволить отримувати інформацію про доходи і видатки за центрами їх виникнення і відповідальності, а також калькулювати належним чином бюджетні послуги з метою контролю, планування, оцінки, аналізу їх функціонування. Своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу одержувати

релевантну інформацію, яка є підставою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, здійснення контролю за цільовим використанням коштів на основі затвердженого кошторису.

Одним із напрямів удосконалення організації бухгалтерського і управлінського обліку в бюджетних установах є забезпечення постійного процесу перепідготовки та підготовки висококваліфікованих фахівців бухгалтерського обліку, який має здійснюватися відповідно до державних освітніх стандартів і повинен містити необхідні кваліфікаційні характеристики за рівнями професійної освіти. Реалізація цього завдання вимагає налагодження тісної міжнародної співпраці, створення спільних з іноземними державами центрів навчання державних службовців і підвищення їх кваліфікації, активізація вивчення міжнародного досвіду державного управління і навчання державних службовців шляхом ретельного вивчення, перекладу та видання відповідної літератури; забезпечення участі українських фахівців у міжнародних семінарах, конференціях, нарадах з питань кадрового забезпечення державної служби, сприяння підтримки представництва України у відповідних міжнародних організаціях; використання різноманітних форм міжнародної допомоги в межах чинного законодавства [3, С. 38].

**Висновки.** Практичне вирішення проблемних аспектів удосконалення організації бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечить реальність планових показників бюджету та їх виконання, визначить пріоритети бюджетного фінансування, концентрацію бюджетних коштів на найважливіших соціально-економічних програмах, забезпечить ефективне використання фінансових ресурсів, удосконалення практики використання коштів загального та спеціального фондів; сприятиме створенню інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 – XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.271.0>. 2. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки. Постанова КМУ від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. 3. Канєва Т. О. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т. О. Канєва // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 5. – С. 33–40. 4. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація: Монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ 2006. – 243 с. 5. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22–27. 6. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ МФУ № 1203 від 31.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [htt](http://)

[p://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14.7](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14.7). 7. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику бюджетних установ (організацій). Наказ Мінагрополітики України № 56 від 28.01.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.balance.dp.ua/sai/sprav\\_info/29.01metod\\_rekom\\_bu.html](http://www.balance.dp.ua/sai/sprav_info/29.01metod_rekom_bu.html)

Рецензент: д.е.н., проф. Левицька С. О. (НУВГП)

---

**Veryha Y. A., Candidate of Economics, Professor, Hladkykh T. V., Associate Professor, Kuliavets N. O., Assistant** (Higher Education Institution Ukoopspilka "Poltava University of Economics and Trade", Poltava)

### **PROBLEMS OF ACCOUNTING IN BUDGET INSTITUTIONS**

**The article examines the main problems of the organization of accounting in budgetary institutions and the directions of their decision in the modernization of public sector accounting in Ukraine**

**Keywords: accounting, budgetary institution, accounting policy, the automation of accounting, management accounting**

---

**Верига Ю. А., к.э.н., профессор, Гладких Т. В., доцент, Кулявец Н. О., ассистент** (Высшее учебное заведение Укоопсообщества «Полтавский университет экономики и торговли», г. Полтава)

### **ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

**В статье исследованы основные проблемы организации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях и определены направления их решения в условиях модернизации учета в государственном секторе Украины.**

**Ключевые слова: бухгалтерский учет, бюджетное учреждение, учетная политика, автоматизация учета, управленческий учет.**

---