

УДК 657.3

**Л.А. Половинчак**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Херсонський національний технічний університет

## Основные пути модернизации учета в бюджетных учреждениях

Визначено особливості організації обліку в бюджетних установах, запропоновано пріоритетні напрями реформування цієї сфери. Доведено, що економічна ситуація в бюджетній сфері потребує практичного вдосконалення системи обліку й теоретичного її перегляду з метою врахування нових явищ і процесів. Найважливішим із таких явищ є вдосконалення системи управління бюджетними установами. Зважаючи на активізацію інтеграційних процесів, на сьогодні ключовим напрямом модернізації обліку та звітності є запровадження в державному секторі національних стандартів, розроблених на основі міжнародних. Доведено, що для реформування системи обліку та звітності необхідна також розробка Єдиного плану рахунків, який повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, будуватися на методі нарахування та забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ.

**Ключові слова:** модернізація, контроль, бюджетні установи, міжнародні стандарти, стратегія, звітність, бухгалтерський облік.

**О.А. Половинчак**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры учета и аудита,  
Херсонский национальный технический университет

## Основные пути модернизации учета в бюджетных учреждениях

Определены особенности организации учета в бюджетных учреждениях и организациях, предложены приоритетные направления реформирования данной сферы. Доказано, что экономическая ситуация в бюджетной сфере требует практического усовершенствования системы учета и теоретического пересмотра с целью учета новых явлений и процессов. Самым важным из них является усовершенствование системы управления бюджетными учреждениями. Принимая во внимание активизацию интеграционных процессов, на сегодняшний день ключевым направлением модернизации бухгалтерского учета является внедрение в государственном секторе национальных стандартов, разработанных на основе международных. Для реформирования системы учета и отчетности необходима также разработка Единого плана счетов, который должен гармонизировать с бюджетной классификацией, строиться на методе начисления и обеспечивать формирование национальных счетов согласно специфике бюджетных учреждений.

**Ключевые слова:** модернизация, контроль, бюджетные учреждения, международные стандарты, стратегия, отчетность, бухгалтерский учет.

**L.A. Polovynchak**  
*PhD in Economics, Associate Professor  
of Accounting and Audit Department,  
Kherson National Technical University*

## **Main Ways of Modernization of Accounting in Budgetary Institutions**

*The features of accounting organization in budgetary institutions were defined, priority areas of reform of the sector were proposed. It is proved that the economic situation in the public sector requires practical improvement of accounting and theoretical review to take into account of new developments and processes. Most important of these events is one to improve the system of budgetary institutions. Paying the attention to the intensification of integration processes, today a key area of modernization of accounting and reporting is the implementation in public sector the national standards developed on the basis of international ones. It is proved that for the reforming of accounting and reporting the development of the Common chart of accounts is needed, which should harmonize with the budget classification, be based on the method of calculation and ensure the formation of National Accounts with specific budgetary institutions.*

**Keywords:** modernization, control, budgetary institutions, international standards, strategy, reporting, accounting.

### ***Постановка проблеми***

В умовах упровадження ринкових відносин в Україні функціонування бюджетних установ характеризується розширенням сфер діяльності, що потребує заходів і методів впливу держави на забезпечення їхнього оптимального функціонування та життєдіяльності. У періоди нестабільної політичної ситуації правильне й раціональне ведення бухгалтерського обліку стає вкрай необхідним. Цей фінансово-економічний сектор є важливою системою управління, однак досі характеризується численними невідповідностями, спричиненими суперечливою законодавчою базою, і потребує негайного вдосконалення, особливо з огляду на розширення інтеграційних процесів у країні. Саме це зумовило актуальність обраної теми дослідження.

### ***Аналіз останніх досліджень і публікацій***

Проблеми бухгалтерського обліку, зокрема теорія і практика вдосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі, перебували в центрі уваги багатьох науковців фактично від початку становлення ринкової економіки в країні [1; 2; 5; 10; 13; 14; 19]. Значна увага була приділена напрямом подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародних тенденцій гармонізації фінансової звітності [7; 8], однак із застереженням від копіювання західної системи без урахування традицій ведення бізнесу в Україні [15]. На сьогодні значний акцент робиться на вирішенні проблем, зумовлених адаптацією вітчизняного облікового законодавства до міжнародних вимог [18].

### ***Не вирішені раніше частини загальної проблеми***

Основна увага науковців зосереджувалася на недержавному секторі економіки України, натомість питанням удосконалення обліку в бюджетних установах приділялося недостатньо уваги.

### **Формулювання цілей статті**

Метою статті є модернізація обліку в бюджетних установах на основі дослідження проблем і недоліків базових підходів до його організації в сучасних умовах.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Особливості, які впливають на діяльність бюджетних установ, що, у свою чергу, впливає на побудову бухгалтерського обліку – це досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених у статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Саме тому вони є неприбутковими організаціями та функціонують на правах державної власності. Бюджетні установи та організації мають за мету надавати нематеріальні послуги для задоволення потреб населення, а не отримувати прибуток.

Основним завданням обліку в процесі фінансово-господарської діяльності бюджетної установи є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах і використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах має специфічні особливості:

- організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів і власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелом покриття;
- окремий облік касових і фактичних видатків;
- контроль виконання кошторису видатків;
- суворя відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, управління;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи [6, с. 51] тощо.

Метою модернізації обліку в державному секторі є адаптація його до сучасних вимог міжнародної практики, удосконалення законодавчо-нормативної бази, що регламентує облік і насамперед усунення існуючих проблем, тобто: відсутність єдиних підходів до розроблення дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатній рівень розробленості питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

В Україні стратегія модернізації обліку законодавчо закріплена Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки», яка містить основні напрями та положення реформування обліку відповідно до сучасних вимог [12]. У процесі реформування бухгалтерського обліку особлива увага приділяється також питанню створення та запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах. На сьогодні в державному секторі використовують два плани рахунків:

- план рахунків бухгалтерського обліку для виконання державного та місцевих бюджетів, який ґрунтується на касовому методі обліку, передбаченому Бюджетним кодексом, і використовується Державним казначейством України;
- план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який історично ґрунтується на методі повного обліку на основі принципу нарахування і застосовується всіма розпорядниками бюджетних коштів.

Єдиний план рахунків повинен бути гармонізований із бюджетною кла-

сифікацією, будуватися на методі нарахування і забезпечувати формування національних рахунків. Застосування єдиного плану рахунків у державному секторі забезпечить відкритість облікових процесів, прозору консолідацію інформації.

Не менш важливу роль у процесі реформування організаційної системи бухгалтерського обліку в державному секторі займає створення інституту державних бухгалтерів, що сприятиме чіткому розподілу повноважень і відповідальності між учасниками бюджетного процесу, а також посилення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів.

У реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є використання управлінського обліку, який забезпечить адаптацію обліку до сучасних умов господарювання установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Проте реалізація зазначених заходів відбувається дуже повільно або взагалі існує лише на папері [16].

Відповідно до цього документа можна визначити основні напрями модернізації обліку, а саме: удосконалення системи бухгалтерського обліку, удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку, зокрема й у державному секторі повинно враховувати певні аспекти міжнародної практики. Наприклад, привести у відповідність до міжнародної практики та вітчизняного стандарту бухгалтерського обліку П(С)БО №7 методологію визначення первісної вартості основних засобів у бюджетній сфері. Важливо виправити цю невідповідність і у стандарті «Запаси» для державного сектору. Тобто до первинної вартості придбаних основних засобів і запасів включати: суми, що сплачуються постачальникам; суми ввізного мита; суми непрямих податків, пов'язані з придбанням запасів, які не відшкодовуються; транспортно-заготівельні витрати та інші витрати, пов'язані з придбанням, (створенням, безоплатним отриманням) основних засобів та запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання. У плані рахунків бюджетних установ необхідно передбачити синтетичний рахунок, аналогічний рахунку 23 «Незавершене виробництво», що дало б змогу отримувати детальну й оперативну інформацію про фактичну собівартість виготовленої продукції, наданих послуг і виконаних робіт, розраховувати обсяг незавершеного виробництва. Адже в обліку бюджетних організацій не допрацьована методологія і методика визначення собівартості, бази розподілу витрат, порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, незавершеного виробництва.

Тому для проведення й модернізації доцільно враховувати певні передумови [3].

Першою передумовою модернізації є опосередкований вплив НБУ на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі України. Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України та ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» порядок ведення обліку та складання звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державною казначейською службою України. З іншого боку, ця установа є учасником системи міжбанківських переказів Національного банку України й тому повинна дотримуватися його вимог щодо структури побудови рахунків.

Друга передумова модернізації полягає в застосуванні різних методів ведення бухгалтерського обліку. На сьогодні в бюджетному обліку застосовується касовий метод, а в майновому – метод нарахувань [3].

Іншою передумовою, як показали дослідження (В.П. Бралаган [4], В.М. Жук [9], Д.О. Філер [17]), є ведення бухгалтерського обліку в державних цільових фондах за різними методиками. Використання різних планів рахунків обліку є невиправданим.

Наступною передумовою модернізації є подвійна консолідація звітності. Звітність про виконання бюджетів консолідується окремо по вертикалі Державної казначейської служби й окремо по вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів. Крім того, звітність за касовими операціями консолідується зі звітністю, отриманою поза казначейським обслуговуванням через його відсутність у деяких розпорядників. Це унеможливує отримання оперативної звітної інформації, тобто отриманні документа на заключному етапі оперативного обліку, з метою розроблення та затвердження інформації для прийняття рішень на поточний період.

З метою врахування міжнародного досвіду при реалізації Стратегії Державна казначейська служба організовує робочі зустрічі з фахівцями інших країн. Державна казначейська служба встановлює порядок ведення обліку та складання звітності, встановлює типові форми для бюджетних установ та організацій. Загальні принципи модернізації системи обліку в державному секторі України перебувають у полі зору установи й усебічно обговорюються на міжнародному рівні.

Основною проблемою при складанні, розгляді та опрацюванні фінансової звітності бюджетних організацій і установ є постійна зміна форм звітності Державною казначейською службою [11].

### **Висновки**

Таким чином, для вдосконалення бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах необхідними є такі кроки: розроблення й упровадження Єдиного плану рахунків, який повинен гармонізувати з бюджетною класифікацією, будуватися на методі нарахування та забезпечувати формування національних рахунків з урахуванням специфіки бюджетних установ; завершення створення перших трьох національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Запаси»; упровадження системи управління бюджетним обліком і звітністю, що побудована за методом нарахування; підтримка й розвиток професійних організацій бухгалтерів в Україні. Реформування державної облікової системи повинно відбуватися за галузевим підходом у побудові бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це дало б змогу активізувати роботу з розроблення й апробації галузевого методичного та методологічного забезпечення ведення обліку і складання звітності бюджетних установ.

### **Література**

1. *Бескид Й.* Теоретичні засади бюджетної децентралізації : нормативна та позитивна теорія бюджетного федералізму / Й. Бескид // Світ фінансів. – 2007. – № 4. – С. 116-121.
2. *Бескид Й.* Формування доходів державного бюджету / Й. Бескид, М. Каленський // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 186-192.
3. *Борисова Н. В.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі : реалії та конструктивні перспективи / Н. В. Борисова // Менеджмент. – 2010. – № 13. – С. 54-63.
4. *Бралаган В. П.* Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням Міжнародних стандартів аудиту / В. П. Бралаган, Л. Г. Михальчишина // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 91-94.
5. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець (ред.), С. Л. Береза, І. В. Жиглей, Н. М. Малюга, О. В. Олійник. – Житомир : Рута, 2004. – 448 с.*

6. Бюджетний кодекс України : прийнято 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

7. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов ; Міжнародний ін-т менеджменту. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.

8. *Голов С. Ф.* Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ...д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов ; Київський національний економічний ун-т ім. Вади́ма Гетьмана. – К., 2009. – 31 с.

9. *Жук В. М.* Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16-23.

10. *Марценяк Н. О.* Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ : проблеми та перспективи / Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2008. – № 4. – С. 346-351.

11. *Метелиця В. М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] / В. М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2009. – № 4. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_4/18\\_Metel.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf)

12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>

13. *Пушкар М. С.* Метатеорія обліку, або Якою повинна стати теорія : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карг-бланш, 2007. – 359 с.

14. *Свірко С. В.* Консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору за МСБОДС : теоретичні положення та методичні підходи / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 17. – С. 341-347.

15. Сучасний бухгалтерський облік і контроль : проблеми розвитку : монографія / Ф. Ф. Бутинець [ред.], Т. А. Бутинець, Р. О. Савченко, М. А. Вахрушина, О. П. Колумбет ; Вінницький фін.-екон. ун-т. – Житомир : Рута, 2014. – 378 с.

16. *Сушко Н.* Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 22-27.

17. *Фіре́р Д. О.* Місце обліку в системі управління бюджетними установами [Електронний ресурс] / Д. О. Фіре́р // Матеріали І Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці», м. Київ, 21 лютого 2013 р. – Режим доступу : <http://ic.faa.org.ua/pdf/36-misce-obliku-v-sistemi-upravlinnya-byudzhethnimi-ustanovami.pdf>

18. *Хомуляк Т. І.* Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 2 (68). – С. 75-81.

19. *Штимер Л. Т.* Облікова система установ державного сектору економіки : проблеми та перспективи розвитку / Л. Т. Штимер // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 276-282.

УДК 338.246.87 (477)

**Т.О. Сугак**  
здобувач,

Університет економіки та права «КРОК»

## **Використання інструментарію облікової політики з метою забезпечення економічної безпеки суб'єкта господарювання**

*У статті досліджено систему обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств та організаційно-економічний механізм управління процесом її зміцнення. Проведено аналіз факторів, що впливають на аналітичну складову управ-*