

УДК 657.1

## **BASIC DIRECTIONS OF IMPROVEMENT AND MODERNIZATION OF RECORD-KEEPING IN BUDGETARY ESTABLISHMENTS**

L. Chernelevskiy, L. Momot  
*National University of Food Technologies*

---

**Key words:**

*Record-keeping  
State sector  
Modernization of account  
Transparency  
Reformations of state sector*

**ABSTRACT**

The basic directions of perfection and modernization of record-keeping in budgetary establishments of Ukraine with the purpose of providing absolute openness and transparency of accounting are considered. Clear rules and unique methodological principles of passing to the national standards of record-keeping in a state sector are offered; introduction of new card of accounts and financial reporting is described.

**Article history:**

Received 18.04.2014  
Received in revised form  
15.05.2014  
Accepted 29.05.2014

**Corresponding author:**

L. Chernelevskiy  
**Email:**  
np.nuht@ukr.net

---

## **ОСНОВНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ І МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Л.М. Чернелевський, Л.В. Момот  
*Національний університет харчових технологій*

*У статті розглянуто основні напрямки удосконалення та модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України з метою забезпечення абсолютної відкритості й прозорості ведення обліку. Досліджено єдині методологічні засади переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі та шляхи й терміни впровадження нового плану рахунків і фінансової звітності.*

**Ключеві слова:** бухгалтерський облік, державний сектор, модернізація обліку, прозорість, реформування державного сектору.

Реформаційні перетворення бухгалтерського обліку і облікових систем у державному секторі України зумовлені прийнятою Постановою Кабінету Міні-

стрів України “Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки” № 34 від 16 січня 2007 р., яка, відповідно до сучасних вимог, містить основні напрямки та положення реформування обліку:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- впровадження з 2013 р. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС;
- застосування нової фінансової звітності бюджетних установ — ф.№ 1-дс «Баланс», ф.№ 2-дс «Звіт про фінансові результати», ф.№ 3-дс «Звіт про рух грошових коштів», ф.№ 4-дс «Звіт про власний капітал», ф.№ 5-дс «Примітки до фінансової звітності» та додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»; ф.№ 1-кдс «Консолідований баланс» тощо.

Ці напрямки зумовлюють необхідність поступового запровадження єдиних інтегрованих систем управління державними фінансами за методом нарахування, Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, посилення правового статусу, професійних вимог і рівня відповідальності фінансово-бухгалтерських служб.

Такі кроки дають змогу підвищити якість державного управління, отримувати прозорі облікові дані про стан державних фінансів і забезпечувати відкритість на всіх стадіях бюджетного процесу. Певні заходи вже запропоновані вітчизняними науковцями і реалізовані фахівцями державної влади, проте недостатньо вивченими залишаються питання чіткого визначення шляхів уникнення застосування подвійних методів ведення обліку й консолідації звітності та використання кількох планів рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Визначити сутність і напрямки удосконалення та модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, а також окреслити чіткі правила та єдиний методологічний підхід для забезпечення їх відкритості й прозорості.

Інтеграція України у світове співтовариство відкрила перед національною економікою широкі можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами та викликала необхідність реформування чинної системи бухгалтерського обліку в бюджетній сфері.

У сучасних умовах економічної діяльності розвиток міжнародних зв'язків, стандартизація всіх сфер діяльності національної економіки, глобалізація призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних стандартів і норм.

Не є винятком і сфера бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Фінансова криза останніх років негативно позначилась на економічній ситуації в Україні, стала причиною виникнення багатьох негативних явищ. Так, послабились функції державного контролю за збереженням державної власності, спостерігаються зловживання у фінансово-економічній сфері, нецільове та неефективне використання бюджетних коштів керівниками різних рівнів, розкрадання державного майна.

У зв'язку з цим виникла необхідність удосконалення та модернізації системи обліку в державному секторі, а саме: практично удосконалити систему обліку, теоретично переглянути та врахувати можливість виникнення нових об'єктів обліку, удосконалити систему управління бюджетними установами,

впровадити з 2013 р. Національні положення (стандарти) бюджетного обліку у державному секторі (НП(С)БОДС), удосконалити та впровадити фінансову звітність згідно з новим планом рахунків і новими змінами до бюджетної класифікації видатків.

Останнім часом вітчизняні вчені активно проводять дослідження можливостей удосконалення обліку в бюджетній сфері. Питання модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі висвітлено у працях П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Буця, Р.Т. Джоги, Є.В. Калюги, Л.М. Кіндрацької, О.М. Клименко, С.О. Левицької, Н.О. Марценяк, О.В.Адамика, Н.А.Лиско, К.С.Мащенко, В.М. Метелиці та інших.

Проте вітчизняний бухгалтерський облік у бюджетній сфері не є ідеальним і вимагає реформування, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень.

Метою дослідження є обґрунтування основних напрямків удосконалення та модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ має низку особливостей, що, у свою чергу, впливають на побудову бухгалтерського обліку. Бюджетні установи та організації є неприбутковими організаціями та функціонують на правах державної власності, надають нематеріальні послуги для задоволення потреб населення.

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

Протягом останніх років у бюджетній сфері відбулись значні перетворення: змінилось бюджетне законодавство, впроваджено казначейське обслуговування бюджетних коштів та облік зобов'язань розпорядників коштів у системі органів казначейства, створено централізовану модель управління державними ресурсами через єдиний казначейський рахунок.

Одним із ключових напрямків удосконалення системи бухгалтерського обліку є розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Вказаний напрям є особливо важливим в умовах членства країни в СОТ, що потребує підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку використання бюджетних коштів як у системі Державної казначейської служби (ДКС), так і в бюджетних установах зумовлюється внутрішніми та зовнішніми чинниками, причому останні сьогодні є визначальними. Інтеграція України в світове співтовариство вимагає відповідної адаптації чинного законодавства та економічної, у тому числі, облікової інформації до міжнародних вимог і стандартів.

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних, фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема, з облікової інформації та її відповідності міжнародним стандартам.

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Міністерство фінансів України (МФУ), яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Державне

казначейство та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку самих бюджетних установ.

Згідно з Бюджетним кодексом України [1], (яким визначено правові засади функціонування бюджетної системи, її принципи та основи бюджетного процесу в Україні) та Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996, порядок ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ устанавлює Державна казначейська служба.

Державна казначейська служба України (Казначейство України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України (далі — Міністр). Казначейство України входить до системи органів виконавчої влади та утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів.

За час існування Державного казначейства було відчутно реформовано бюджетний облік. Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Державного казначейства, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ — розпорядники бюджетних коштів. Законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

З метою забезпечення комплексного удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів Кабінетом Міністрів України була затверджена «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки» [4].

У 2010 р. були прийняті поправки до даної стратегії, проте основна її мета не змінилася. Основними напрямками удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі є перехід до міжнародних стандартів і створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку.

Одним із кроків реалізації Стратегії є затвердження протягом 2010—2012 рр. національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) та створення нової нормативної бази бухгалтерського обліку. Відповідно до Стратегії, їх застосування має розпочатися з 2013 року.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору містять єдині методологічні підходи до оцінки та розкриття інформації. Концептуальні положення міжнародних стандартів стають основою для розробки країною власних стандартів бухгалтерського обліку, які доповнюють відповідні стандарти з урахуванням соціально-економічного розвитку певної країни.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, яка складається відповідно до міжнародних стандартів, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання цільового призначення виділених ресурсів.

На сьогодні Міністерством фінансів України розроблені і затверджені такі Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами», НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», НП(С)БОДС 123 «Запаси», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», НП(С)БОДС 126 «Оренда», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів», НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, передбачені зобов'язання та непередбачені активи», НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів», НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції», НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Згідно з прийнятими НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» і НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» внесені зміни до фінансової звітності бюджетних установ. Даними положеннями затверджені такі форми фінансової звітності: ф.1-дс «Баланс», ф.№ 2-дс «Звіт про фінансові результати», ф.№ 3-дс «Звіт про рух грошових коштів», ф.№ 4-дс «Звіт про власний капітал», ф.№ 5-дс «Примітки до фінансової звітності», ф.№ 5-дс «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами», ф.№ 1-кдс «Консолідований баланс», ф.№ 2-кдс «Консолідований звіт про фінансові результати», ф.№ 3-кдс «Консолідований звіт про рух грошових коштів», ф.№ 4-кдс «Консолідований звіт про власний капітал».

Не можна залишити без уваги розроблення нового плану рахунків бюджетних установ як основного елемента супроводження операцій з надходження та використання бюджетних коштів.

Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі — Єдиний план рахунків) — систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, який використовується для реєстрації однорідних за економічними ознаками операцій і забезпечує складання бюджетної та фінансової звітності в державному секторі. План повинен забезпечувати відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з виконанням функцій, які покладаються на органи Державної казначейської служби України, господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, а також операцій, які здійснюються фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Інструкція із застосування Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі повинна забезпечувати єдині підходи у відображенні однорідних за змістом операцій на відповідних рахунках.

Згідно зі Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 рр., був запропонований Єдиний план рахунків у бюджетній сфері, який дозволив би здійснювати детальний і повний облік усіх господарських операцій, а також своєчасно формувати детальну, достовірну і змістовну інформацію для забезпечення потреб користувачів.

Запропонована структура Єдиного плану рахунків наведена нижче.

Клас 1. Нефінансові активи.

Клас 2. Фінансові активи.

Клас 3. Кошти бюджетів і розпорядників бюджетних коштів.

Клас 4. Розрахунки.

Клас 5. Капітал і фінансовий результат.

Клас 6. Зобов'язання.

Клас 7. Надходження.

Клас 8. Витрати.

Клас 9. Позабалансові рахунки.

Кожний клас розподілений на: рахунки II порядку (двозначні — розділ); рахунки III порядку (тризначні — група); рахунки IV порядку (чотиризначні — балансовий рахунок).

Синтетичний облік повинен здійснюватися на рівні класів, розділів, груп і балансових рахунків. Детальна інформація про кожного контрагента та кожну операцію забезпечується за допомогою аналітичного обліку, що дає змогу уникнути використання зайвої кількості окремих балансових рахунків.

Аналітичний облік забезпечується за допомогою аналітичних рахунків. Відкриття будь-яких аналітичних рахунків передбачає дотримання обов'язкових параметрів.

Єдиний план рахунків має бути гармонізований з бюджетною класифікацією, базуватися на методі нарахувань і забезпечувати формування національних рахунків. Крім того, передбачається, що всі об'єкти, які є предметом бухгалтерського обліку, повинні бути охоплені можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання бюджетів, кошторисів розпорядників і кошторисів державних цільових фондів.

Запропонований план рахунків повинен був набрати чинності з 1 січня 2013 р., але при його затвердженні виникли певні суперечності. Через це бюджетні установи в 2013 р. використовують старий план рахунків, а введення нового плану рахунків перенесено на 2014 рік.

Певного удосконалення потребує й меморіально-ордерна форма обліку, що застосовується сьогодні в бюджетних установах, Трудомісткість, недостатня пристосованість облікових реєстрів до системи звітних показників зумовлює необхідність у додаткових вибірках, розрахунках і групуваннях при складанні звітності, оброблення інформації вручну. 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.

Необхідною умовою реформування є впровадження системи управління бюджетним обліком і звітністю, що побудована за методом нарахування. Принцип нарахування ґрунтується на відображенні витрат у міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Це дозволить контролювати не лише правильність використання бюджетних коштів, а й результативність їх використання по кожному року і загалом при

завершенні програми, а також надасть можливість об'єктивно оцінити активи та зобов'язання органів державної влади.

Потребує підтримки і розвиток професійних організацій бухгалтерів в Україні. Через реальну необхідність мати стійкі джерела інформації про всі зміни, які вносяться в чинні міжнародні стандарти, і про нові стандарти, що приймаються, існує потреба у пошуку форм співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів, Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності.

У контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно підвищувати кваліфікацію практичних працівників, які братимуть участь в реалізації положень модернізації. У зв'язку з цим необхідно розробити національну програму професійної підготовки фахівців, в основу якої має бути покладений систематичний підхід, тобто підготовка, перепідготовка і підвищення кваліфікації облікових працівників.

### Висновки

Отже, перелічені напрямки удосконалення обліку в бюджетних установах дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та достовірність їх виконання, визначити пріоритети бюджетного фінансування, концентрацію бюджетних коштів на найважливіших соціально-економічних програмах, забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів, удосконалення практики використання коштів загального й спеціального фондів; створити інтегровану інформаційно-аналітичну систему управління державними фінансами.

Відповідно до викладеного матеріалу, нами визначені основні напрями модернізації обліку, а саме:

Удосконалення системи бухгалтерського обліку, що передбачає розроблення та запровадження національних стандартів, розподіл між бухгалтерами повноважень з ведення обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат.

Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, яка передбачає удосконалення методології складання форм звітності та їх удосконалення, запровадження нових форм фінансової звітності й звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складання фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій.

Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що дозволить адаптувати бюджетну систему, розроблену на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку, модернізувати фінансово-бухгалтерські служби, посилити контроль з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.

За підсумками реалізації Стратегії очікується досягнення таких результатів:

– адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору;

– установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформації між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору;

– підвищення відповідальності й статусу керівників бюджетних установ, рівня прозорості і відкритості ведення бухгалтерського обліку.

### Література

1. *Бюджетний кодекс України* від 07.10.2010р. №2592-VI [Електронний ресурс]: [сайт]. — Режим дост.: <http://www.kodeksy.org.ua.budg/1.htm>
2. *Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджені Міністерством фінансів України* від 25.01.2012р. №52 [Електронний ресурс]: [сайт]. — Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. «*Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи*», що затверджено Постановою КМУ від 26.01.2011р. №59 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. — Режим дост.: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п>.
4. «*Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки*», яка схвалена Постановою КМУ від 16.01.2007р. № 34 [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України: [сайт]. — Режим дост.: <http://www.minfin.gov.ua>.
5. *Адамик О.В.* Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки // [Електронний ресурс]: [сайт]. — Режим дост.: <http://ena.lp.edu.ua>
6. *Лиско Н.А.* Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. — 2011. — 57—59 с.
7. *Мащенко К.С.* Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України. [Електронний ресурс]: [сайт]. — Режим дост.: [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua)
8. *Метелиця В.М.* Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]: [сайт]. — Режим дост.: [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua)

## ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ И МОДЕРНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Л.М. Чернелевский, Л.В. Момот

*Национальный университет пищевых технологий*

*В статье рассмотрены основные направления совершенствования и модернизации бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Украины с целью обеспечения абсолютной открытости и прозрачности ведения учета. Предложены четкие и понятные правила внедрения нового плана счетов и финансовой отчетности, а также единственные методологические принципы перехода на национальные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, государственный сектор, модернизация учета, прозрачность, реформирования государственного сектора.*