Proceedings of the 6th International
Scientific and Practical Conference
«Recent Scientific Investigation»
(July 26-28, 2023).
Oslo, Norway

No
164

ACCOUNTING AND AUDITING

Сучасні вимоги до організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору

Бардаш Сергій Володимирович[1],

Краєвський Володимир Миколайович[2]

[1] доктор економічних наук, професор,
головний науковий співробітник відділу дослідження публічних фінансів;
Науково-дослідний інститут фінансової політики,
Державний податковий університет; Україна

[2] доктор економічних наук, професор,
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту;
Державний податковий університет; Україна

Анотація. В статті доводиться актуальність подальшого вивчення питань організації бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, визначено загальний рівень їх наукового обґрунтування та практичного регламентування, сформульовано низку тверджень, пов'язаних з визначенням сутності організації бухгалтерського обліку суб'єкта державного сектору, а також її елементів (облікової політики, робочого плану рахунків, організації діловодства, документування операцій та документообігу, організації роботи облікового апарату, бухгалтерського контролю).
Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку, суб'єкт державного сектору, облікова політика, бухгалтерський контроль.*

В умовах ведення визвольної боротьби проти північного агресора уряд України вирішує низку важливих завдань з забезпечення обороноздатності та виконання інших, не менш важливих соціальних функцій з охорони здоров'я, освіти тощо.

Уряд України та безпосередньо Міністерство фінансів України прикладають максимум зусиль для завершення процесу як реалізації стратегії реформування системи управління державними фінансами, так й удосконаленню системи бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі – СБОДС) [1].

Більша частина обсягу завдань, пов'язаних з удосконаленням СБОДС вже виконана: затверджено 20 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі - НП(С)БОДС); затверджено план

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

рахунків бухгалтерського обліку для забезпечення єдиного підходу у відображенні господарських операцій в державному секторі; запроваджено нові форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; затверджено типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; здійснено перехід бюджетних установ на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування; запроваджено інформаційно-аналітичну систему «Є-Казна» [2].

Діяльність в означеному напрямку продовжується, адже ще слід:

– розробити нові НП(С)БОДС на основі прийнятих останнім часом МСБОДС;

– ввести зміни до НП(С)БОДС, що обумовлені внесеними змінами до МСБОДС та змінами у національному законодавстві;

– розробити методичні рекомендації щодо застосування введених у дію НП(С)БОДС.

Отримані результати, а також завдання, що підлягають виконанню, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі - ОБОДС), адже це питання методології та методики, без з'ясування яких праця облікових працівників втрачає сенс.

До складу найбільш вагомих досліджень за окресленою тематикою, на нашу думку, слід віднести праці Л. Гізатуліної, Т. Канєвої, Л. Ловінської, І. Лукановської, С. Свірко, Н. Сушко, А. Фаріон, Н. Хорунжак. Високо оцінюючи результати переважної більшості досліджень, проведених, наприклад, авторами праць [3; 4; 5], варто визнати, що їм притаманна певна фрагментарність висвітлення окремих компонент ОБОДС, серед яких питання формування робочого плану рахунків, принципів його розробки, питання повноважень бухгалтерської служби тощо.

Наразі й нормативним документам притаманна певна, на нашу думку, недосконалість. Так в Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України [6], яке, виходячи з його загальних положень, встановлює організаційні засади ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, визначає лише питання загальних правил ведення бухгалтерського обліку в органах Казначейства, види та порядок оформлення первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку, а також види звітності [6].

На нашу думку, при розгляді питань удосконалення ОБОДС слід виходити з того, що організація бухгалтерського обліку

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

підпорядкована головній задачі, - забезпеченню системного перетворення обліково-економічної інформації про явища та процеси, що виникають в межах функціонування суб'єкта державного сектору з метою формування подальшого активного впливу на них через систему заходів та інструментів управління. Коло питань, що охоплюється поняттям «організація обліку» дуже широке та постійно змінюється під впливом зростаючих вимог до обліку, як до однієї з найважливіших функцій управління [7].

Відповідно, під ОБОДС слід розуміти цілеспрямовану діяльність керівника суб'єкта державного сектору з створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою продукування даною системою інформації, що задовольнятиме запити внутрішніх та зовнішніх користувачів.

За наведеного визначення ОБОДС її об'єктом виступатиме система бухгалтерського обліку (об'єкти обліку, рахунки, форма ведення, форма бухгалтерського обліку, тип (організаційна структура) бухгалтерії, види звітності, кадрове забезпечення, способи контролю функціонування системи). З урахуванням означеного, метою ОБОДС слід вважати створення необхідних та достатніх умов для ефективного виконання системою бухгалтерського обліку інформаційної функції задля контролю, аналізу та подальшої розробки управлінських рішень.

Доволі часто у науковій та навчально-методичній літературі завдання бухгалтерського обліку розглядаються як завдання організації обліку. На нашу думку такий підхід слід вважати хибним. Загальним, а отже одночасно й специфічним змістом завдань ОБОДС має бути створення передумов для: 1) своєчасного, повного, достовірного, безперервного відображення всіх фактів, що мають вартісний вимір та виникають під час функціонування суб'єкта державного сектору; 2) застосування передбачених, а отже дозволених процедур, прийомів та способів обробки даних; 3) оперативного складання звітності.

Іншим, не менш важливим питанням ОБОДС є її принципи (принцип - складова системи регулятивів, правило, що виступає в якості засобу подальшого пізнання та регулює й орієнтує процес діяльності на досягнення її мети [8]). Наразі слід зазначити, що окремі дослідники, на нашу думку, помилково включають у питання принципів організації бухгалтерського обліку принципи бухгалтерського обліку. Ми погоджуємося, що принципи бухгалтерського обліку мають бути зазначені в наказі

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

про облікову політику, який є обов'язковим регламентом організації бухгалтерського обліку, однак ми безапеляційно стверджуємо, що жодного відношення принципи бухгалтерського обліку не мають до принципів діяльності, пов'язаної з ОБОДС.

Отже, будуючи, або формуючи систему бухгалтерського обліку, фактично організовуючи БОДС, слід обов'язково дотримуватись принципів: законності (дотримання діючих нормативно-правових актів); оперативності (швидкості і своєчасності здійснення бухгалтерських операцій); адекватності (повноти і точності відображення даних); контрольованості (можливості проведення перевірки функціонування системи бухгалтерського обліку); прозорості (зрозумілості дій з інформацією); ефективності (мінімізації витрат, дотримання режиму ресурсозбереження при створенні системи бухгалтерського обліку та забезпеченості її життєдіяльності); порівнянності (можливості проведення контрольних та аналітичних процедур).

На нашу думку ОБОДС складається з трьох пов'язаних стадій, результати виконання яких створюють умови для бухгалтерського обліку як технологічного процесу, в якому поєднується жива праця облікового персоналу суб'єкта державного сектору (надалі СДС), засоби праці - технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці, - бухгалтерські документи, - для одержання поточної та звітної інформації.

На першій, методичній стадії ОБОДС має здійснюватися вибір системи певних прийомів та засобів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка об'єктів обліку, калькулювання та звітність.

На цій стадії, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування процедур бухгалтерського обліку, а саме: проведення комплексу заходів, що створюватимуть умови для первинного документування (вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах); встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; вибір методу оцінки нефінансових та фінансових активів; калькулювання (визначення номенклатури статей витрат, способу калькулювання тощо); вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибір і затвердження

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

переліку типових бухгалтерських проводок; визначення переліку та розробка форм управлінської звітності й порядку їх заповнення.

Друга стадія організації бухгалтерського обліку - технічна, - це вибір форми обліку, що найбільше відповідає специфіці діяльності та розміру СДС.

Якщо під час першої та другої стадії здійснюється організація ведення облікових записів, то третя стадія полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами, - це організація управління в бухгалтерії. Вона включає: встановлення найбільш економної і найбільш зручної загальної схеми обліку (облік централізований або децентралізований); визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організацію робочих місць бухгалтерів; раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з іншими функціональними підрозділами); встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і підрозділами СДС, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу); організацію матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників; мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання); встановлення правильного і точного обліку роботи працівників, а також контроль за виконанням ними своїх функцій; організацію архіву бухгалтерських документів; організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Слід також зважати на те, що ефективна ОБОДС є можливою завдяки розробці ряду регламентів, а саме: положення про бухгалтерську службу СДС; положення про головного бухгалтера; схеми документообігу; посадових інструкцій працівників бухгалтерії СДС; плану проведення інвентаризаційної роботи; графіків виконання облікових робіт (індивідуального та структурного); плану проведення заходів бухгалтерського контролю.

Не менш важливим питанням ОБОДС є облікова політика СДС, – сукупність принципів, методик і процедур, яких дотримуватиметься СДС при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, виходячи з чинних НП(С)БОДС, інших нормативних актів та особливостей діяльності СДС. На наше переконання облікова політика СДС має охоплювати не лише

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вона має також окреслювати питання управлінського обліку та управлінської звітності, у т. ч. податкового обліку, – податкових розрахунків [9], які також мають місце у діяльності СДС.

Облікова політика СДС оформлюється наказом керівника СДС та має мати низку додатків, головним з яких є робочий план рахунків бухгалтерського обліку СДС.

Головним фактором складання робочого плану рахунків є визначення облікової номенклатури. Також слід пам'ятати, що з метою більш повного відображення всіх фактів діяльності СДС у системі бухгалтерського обліку дозволяється до робочого плану рахунків включати додаткові субрахунки, які непередбачені типовим планом рахунків бухгалтерського обліку.

Також до безумовно важливих питань ОБОДС слід віднести питання організації діловодства, документування операцій та документообігу.

Не менш важливим питанням є організація роботи облікового апарату. Завдання і функції бухгалтерії, а також інших підрозділів, зайнятих обліком визначені нормативними документами. Функції працівників бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців. Для всіх працівників СДС вимоги головного бухгалтера щодо документального оформлення господарських операцій та подання до бухгалтерії необхідних документів та відомостей є обов'язковими.

Слід зважати на те, що структура бухгалтерії залежить від обсягу і характеру діяльності СДС, кількості філій, підрозділів, обсягу та рівня комп'ютеризації облікових робіт. Перед обранням структури слід визначити форму функціонування бухгалтерії – обрати централізовану або децентралізовану бухгалтерію. У практичній діяльності розрізняють три основні типи структури бухгалтерії:

– лінійна структура бухгалтерського апарату (всі бухгалтери підпорядковані головному бухгалтеру). Даний тип доцільно застосовувати у СДС, де чисельність працівників бухгалтерії не більше 10 чоловік;

– лінійно-штабна структура бухгалтерського апарату (передбачає створення відділів \ груп \ бюро \ секторів, які очолюють старші бухгалтери, а ті у свою чергу підпорядковуються головному бухгалтеру – зі штатом більше 10 співробітників);

– комбінована структура бухгалтерського апарату

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

(побудована за аналогом лінійно-штабної структури, та додатково у складі має співробітника, який безпосередньо підпорядкований головному бухгалтеру та може виконувати функціональні обов'язки бухгалтера-аналітика, бухгалтера-контролера тощо).

Важливе значення в плануванні діяльності бухгалтерії СДС відіграє Положення про бухгалтерію. На другому місці за значенням знаходяться посадові інструкції співробітників бухгалтерії, які дозволяють: встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій; визначити та закріпити обов'язки кожного співробітника, а також його права та персональну відповідальність; контролювати виконання роботи та оцінювати її результати.

Також, розглядаючи питання ОБОДС, слід звернути увагу на бухгалтерський контроль, частота та об'єкти якого мають визначатися під час ОБОДС. Огляд проведених досліджень надає підстав стверджувати, що серед науковців не існує більш-менш узгодженої думки щодо сутності бухгалтерського контролю.

Зважаючи на результати раніш проведених досліджень ми дійшли висновку, що бухгалтерський контроль слід вважати складовою внутрішньогосподарського контролю [10], який охоплює всі сфери діяльності СДС.

Об'єктом бухгалтерського контролю є функціонування системи бухгалтерського обліку та комплекс факторів, що впливають на її функціонування, а саме: організація матеріальної відповідальності; організація пропускного режиму; організація складського господарства.

Відповідно завданнями бухгалтерського контролю є перевірка дій облікового персоналу, а також матеріально-відповідальних осіб (складання облікових документів; проведення облікових процедур; ведення складського обліку, дотримання принципів та методики складання управлінської та фінансової форм звітності).

Наразі до основних форм бухгалтерського контролю СДС слід відносити перманентні документальні перевірки як у середині бухгалтерії (компетенція головного бухгалтера, його заступника), так і у місцях оформлення первинних документів (структурні підрозділи, місця знаходження / експлуатації / використання / зберігання нефінансових та фінансових активів). В межах означеної форми контролю незалежно від виду контролю мають використовуватися відповідні методичні прийоми контролю, описані у джерелі [11]. Такі перевірки можуть бути проведені у будь-який час з ініціативи головного бухгалтера або бухгалтерів, які відповідають за ведення тієї або іншої

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ділянки облікового процесу. Окремою, специфічною формою бухгалтерського контролю є проведення інвентаризацій, особливо таких, що проводяться перед складанням фінансової звітності. Специфічність даної форми контролю полягає у тому, що бухгалтерія не може на свій власний розсуд провести інвентаризацію. Вона може лише ініціювати її проведення на підставі наказу керівника СДС. Специфічність інвентаризації також полягає й у тому, що шляхом її проведення контролюється й діяльність самої бухгалтерії (повнота відображення інформації первинних документів, своєчасність відображення тощо).

Зрозуміло, що реалізація бухгалтерського контролю СДС набуває завершеності лише завдяки належній організації матеріальної відповідальності, адже матеріально-відповідальні особи складають матеріальні звіти про наявність та рух фінансових активів, коштів бюджетів та розпорядників бюджетів.

Отже, лише за умови повного виконання означених компонент ОБОДС можна розраховувати на ефективність системи бухгалтерського обліку, а отже ефективне управління державними фінансами.

References:

[1] Бардаш, С.В., Краєвський, В.М. Умови інформаційного забезпечення повоєнного відродження державного сектору України. (2023). Title of an article. Scientific Collection «InterConf», (158), 58-64. URL:https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/issue/view/16-18.06.2023

[2] Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finzvitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku (28.06.2023)

[3] Свірко, С.В., Фаріон, А.І. План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління: вихідні положення та формотворчі фактори. *Формування ринкової економіки*, 2014. Вип. № 32. С. 349-360.

[4] Хорунжак, Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за а спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль, 2014. 537 с.

[5] Свірко, С.В., Дикий, А.П., Самчик, М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розробка робочого плану рахунків. *Вісник ЖДТУ*. Серія: Економічні науки. 2017. Вип. 1(79). С.53-65.

[6] Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України. Наказ Міністерства фінансів України

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

ACCOUNTING AND AUDITING

від 21.10.2013р., № 885. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13#Text (05.07.2023)

[7] Бардаш, С.В. Організація обліку на підприємстві: навчально-методичний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» усіх форм навчання. К.: МІУ, 2006. 219 с.

[8] Бардаш, С.В. Класифікація принципів контролю як складного поліморфного явища. *Економіка та держава*, 2012. № 7. С. 4-8.

[9] Бутинець, Ф.Ф., Шатило, Н.В. Податковий облік в Україні: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 1999. 372 с.

[10] Бардаш С.В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*, 2009. Вип. 2. С. 66-71.

[11] Бардаш С.В., Дерій В.А., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Практикум. Житомир: ЖІТІ, 2000. 384 с.

This work is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License (https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).