

УДК 338.64

Момот Л.В.  
доцент кафедри обліку й аудиту  
Національного університету харчових технологій

## МОДЕРНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ

## MODERNIZATION OF BUDGET ACCOUNTING

### АНОТАЦІЯ

Стаття дає можливість дослідити модернізацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Для модернізації бухгалтерського обліку бюджетних установ необхідно уніфікувати облікову систему, адаптувати бюджетну систему до нових методологічних принципів ведення обліку, посилити контроль з боку органів Державного казначейства та Міністерства доходів і зборів [5, с. 350].

**Ключові слова:** державний сектор, модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, НП(С)БОДС, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора, а саме: 121, 122, 123, 125, 127, 129, 130, 132, 135.

### АННОТАЦИЯ

Статья дает возможность исследовать модернизацию бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях. Для модернизации бухгалтерского учета бюджетных учреждений необходимо унифицировать учетную систему, адаптировать бюджетную систему к новым методологическим принципам ведения учета, усилить контроль со стороны органов Государственного казначейства и Министерством доходов и сборов [5, с. 350].

**Ключевые слова:** государственный сектор, модернизация бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, НП(С) БУГС, методические рекомендации по бухгалтерскому учету субъектов государственного сектора, а именно: 121, 122, 123, 125, 127, 129, 130, 132, 135.

### ANNOTATION

Article provides an opportunity to explore the modernization of accounting in budgetary institutions. To streamline accounting budgetary institutions need to be unified accounting system, the budget system to adapt to new methodological principles of accounting, strengthen supervision by the State Treasury and the Ministry of income and fees [5, stor.350].

**Keywords:** public sector, the modernization of accounting in budgetary institutions, NP (C) Bugs, guidelines on accounting public sector entities, namely, 121, 122, 123, 125, 127, 129, 130, 132, 135.

**Постановка проблеми.** Сучасний стан обліку в бюджетних установах попри свою прогресивність характеризується цілою низкою невирішених проблем, які актуалізуються у зв'язку з необхідністю отримання нових потоків обліково-аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних й місцевих фінансів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах досліджені у працях відомих вітчизняних та зарубіжних економістів С.М. Альошина, І.А. Андреева, А.М. Белова, Й.М. Бескида, Є.П. Вороніна, П.Т. Ворончука, В.М. Онищука, Е.П. Дедкова, Р.Т. Джоги, С.Я. Зубілевич, А.Г. Зверева, О.О. Чечуліної та інших. Більшість робіт відображає бухгалтерський облік у бюджетних установах як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ.

**Невирішені проблеми.** Мета статті – дати визначення модернізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України та окреслити чіткі правила єдиних методологічних засад для забезпечення відкритості та прозорості.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах економічної діяльності розвиток міжнародних зв'язків, стандартизація усіх сфер діяльності національної економіки, глобалізація призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних норм.

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

Процес модернізації системи державних фінансів розпочався із затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки від 16.01.2007 № 34 (далі – Стратегія № 34) [1]; розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами» від 17.10.2007 № 888-р [2]; розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10.2007 № 911-р [3]; розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії розвитку системи управління державними фінансами» від 01.08.2013 № 774-р [4].

Характерно, що в останні роки процеси реформування контролю у сфері управління державними фінансами в Україні набули певного динамізму та поступу і були ознаменовані ухваленням кількох рішень Уряду, присвячених питанням розвитку системи управління державними фінансами, посилення бюджетної дисципліни та контролю за витратами бюджету, модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) і запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету за доходами і витратами згідно з міжнародними стандартами [2].

Нині сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників. [3].

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.

Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» від 16 січня 2007 року № 34 містить основні напрями та положення реформування обліку відповідно до сучасних вимог.

Протягом останніх років у бюджетній сфері відбулися 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.

Запропоновані нові впровадження – це прийняття у 2015–2016 рр. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС (прийнято 9 НП(С)БОДС).

Зокрема, з 1 січня 2015 року набудуть чинності зміни до окремих Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі:

- НП (С) БОДС 121 «Основні засоби»;
- НП (С) БОДС 122 «Нематеріальні активи»;
- НП (С) БОДС 123 «Запаси»;
- НП (С) БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»;
- НП (С) БОДС 127 «Зменшення корисності активів»;
- НП (С) БОДС 128 «Зобов'язання»;
- НП (С) БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»;

- НП (С) БОДС 132 «Виплати працівникам»;
- НП (С) БОДС 133 «Фінансові інвестиції».

На 2016 рік перенесено набрання чинності таких Національних Положень (Стандартів) 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 124 «Доходи»; НП (С) БОДС 126 «Оренда»; НП (С) БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»; НП (С) БОДС р. III НП(С)БО 130 «Вплив змін валютних курсів»; НП (С) БОДС 131 «Будівельні контракти»; НП (С) БОДС 134 «Фінансові інструменти»; НП (С) БОДС 135 «Витрати».

Також на 2016 рік перенесено набрання чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203. [7].

Це зумовлює необхідність поступового запровадження єдиних інтегрованих систем управління державними фінансами за методом нарахування, Єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку, посилення правового статусу, професійних вимог та рівня відповідальності фінансово-бухгалтерських служб та інших напрямків удосконалення обліку.

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

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Міністерство фінансів України, яке забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

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

До складових системи управління державними фінансами, яка знайшла відображення Стратегії, належать:

- державна податкова політика;
- середньострокове бюджетне прогнозування та планування, програмно-цільовий метод, стратегічне планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів;
- управління ліквідністю державних фінансів та державним боргом;
- система бухгалтерського обліку в державному секторі;
- система державних закупівель;
- державні інвестиції;
- державний внутрішній фінансовий контроль;

- незалежний зовнішній фінансовий контроль;
- протидія корупції у сфері державних фінансів;
- доступ громадськості до інформації з питань бюджету.

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

Згідно НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» дає можливість визначати оцінки основних засобів для бюджетних установ:

- первісну вартість – вартість, що історично склалася у результаті здійснених фактичних видатків на придбання, спорудження та виготовлення об'єктів – балансову вартість – вартість, за якою необоротні активи включаються до балансу після вирахування суми зносу з їх первісної вартості; відновлювальну вартість – нова вартість об'єкта, отримана після перегляду первісної вартості внаслідок проведення подальшої переоцінки.
- виокремлює ще справедливу вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами [6].

У момент введення об'єкта в експлуатацію фіксується його первісна вартість – фактична вартість основних засобів, яка сформувалась в результаті їх придбання, спорудження і виготовлення. Закінчені будови і споруди включаються до складу основних засобів у повній сумі всіх здійснених на них витрат, а заново придбані – у сумі їх придбання за договірними цінами без транспортних витрат і ПДВ, які відносяться на статтю витрат по їх придбанню.

Зміну первісної вартості передбачено при випадках часткової ліквідації об'єктів; добудуванні, дообладнанні, реконструкції та модернізації.

За балансовою вартістю формується фонд у необоротних активах. Безпосередньо в бухгалтерському обліку балансова вартість окремих об'єктів не фіксується, вона є величиною розрахунковою і визначається у випадку списання з балансу основних засобів як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення

його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Сума амортизації об'єктів основних засобів визначається в гривнях без копійок за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному періоді.

У разі передачі об'єкта основних засобів у випадках, передбачених законодавством, суб'єкт державного сектора, що їх передає, нараховує амортизацію у місяці їх передачі, за повну кількість календарних місяців перебування його в експлуатації у звітному кварталі.

Нарахування необоротних активів зносу (амортизації) відбувається згідно прямолінійного методу цюквартально.

НП(С)БОДС 123 «Запаси» дає визначення запасів – це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання, передачі та перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети, або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності.

За первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є вартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно:

- від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання;
- від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала.

Методи оцінки собівартості вибулих запасів.

- Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з

балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів протягом строку їх фактичного використання.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, у тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора в практику, зокрема НП(С)БОДС 121 «Основні запаси» та НП(С)БОДС 123 «Запаси» дозволить максимально адаптувати порядок обліку основних засобів та запасів відповідно до міжнародних стандартів, на відміну від нині діючої інструкції № 125.

**Висновки.** Введення в дію даних стандартів викликає цілу низку питань, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (медицина, освіта, науково-дослідні інститути тощо).

У теперішній час існує багато інших нормативно-правових документів, які регулюють порядок обліку основних засобів та запасів у бюджетних установах.

Пропонується розробити конкретні рекомендації щодо порядку обліку основних засобів та

запасів у бюджетних установах з урахуванням специфіки їх діяльності шляхом систематизації цих нормативно-правових документів та ґрунтуючись на рекомендаціях НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 123 «Запаси».

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>.
2. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 року № 888-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>.
3. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 року № 911-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>.
4. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 року № 774-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>.
5. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. – 2010. – 63 204 34 31 № 4 (стор. 350).
6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article\\_](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article_).
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-14>.