

УДК 657

Л. В. Коваль,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Вінницький національний аграрний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3637-850X>

DOI: 10.32702/2306-6792.2025.16.106

ПОБУДОВА СИСТЕМИ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

L. Koval,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Accounting and Taxing, Vinnytsia National Agrarian University

CONSTRUCTION OF THE ACCOUNTING SYSTEM OF BUDGETARY INSTITUTIONS

У статті розглянуто особливості побудови системи обліку бюджетних установ. Встановлено, що облік у бюджетних установах є унікальною сферою бухгалтерського обліку, яка вирізняється своїми характерними рисами та вимогами, при цьому ця галузь має власну специфіку, що зумовлена особливим статусом та функціонуванням бюджетних організацій. Розкрито принципи організації бухгалтерського обліку, зокрема і в бюджетних установах. При цьому виокремлені загальні та специфічні принципи, в межах яких розглянуті принципи для: організації облікового процесу, організації праці виконавців та об'єднанні таких процесів. Зазначено основні нормативно-правові акти, що регулюють процес ведення обліку бюджетних установ, до яких належать: Бюджетний кодекс України, Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору. Детально розглянуто і проаналізовано основні ключові аспекти формування системи бухгалтерського обліку в бюджетній установі, що включають в себе: налагодження облікових процедур, упорядкування діяльності працівників бухгалтерії, забезпечення необхідних умов для ведення обліку, а також створення передумов для його подальшого удосконалення. Доведено доцільність запровадження електронного документообігу, необхідність забезпечення участі облікових працівників у вебінарах і форумах для обміну досвідом а також здійснення оцінки ефективності реалізованих змін та забезпечення корекції стратегії. Для забезпечення можливості здійснення оцінки ефективності реалізованих змін запропоновано до використання Чек-листа, що містить необхідні для порівняння показники. Наведено особливості бюджетного обліку, які необхідно врахувати при організації його системи в установі. Розглянуто етапи побудови обліку бюджетної установи, серед яких виділено: підготовчий, технічний та робочий етапи. Встановлено, що напрямки обліку формуються за його об'єктами, наявність чи відсутність яких залежить від напрямку наданих послуг установою. Окреслено, що досить важливим при організації облікового процесу є система внутрішнього контролю. Встановлено, що світова практика передбачає два підходи до імплементації міжнародних стандартів до національних систем бухгалтерського обліку в державному секторі — повне прийняття країнами МСБОДС в якості національних стандартів або розробку власних стандартів на основі міжнародних. В Україні обрано другий підхід, тобто НП(С)БОДС розроблено на основі МСБОДС.

The article examines the features of the construction of the accounting system of budgetary institutions. It is established that accounting in budgetary institutions is a unique area of accounting, which is distinguished by its characteristic features and requirements, while this industry has its own specifics, which are due to the special status and functioning of budgetary organizations. The principles of organizing accounting, including in budgetary institutions, are revealed. At the same time, general and specific principles are distinguished, within which the principles for: organizing the accounting process, organizing the work of performers and combining such processes are considered. The main regulatory legal acts regulating the accounting process of budgetary institutions are indicated, which include: the Budget

Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", National Accounting Regulations (Standards) in the Public Sector, the Chart of Accounts for Public Sector Accounting, Methodological Recommendations on the Accounting Policy of a Public Sector Entity, Standard Provisions on the Accounting Service of a Budgetary Institution, Standard Correspondence of Accounting Sub-Accounts for Reflecting Transactions with Assets, Capital and Liabilities by Budget Fund Managers and State Trust Funds, Procedure for Compiling Standard Forms of Memorial Orders and Other Accounting Registers of Public Sector Entities. The main key aspects of the formation of the accounting system in a budgetary institution are considered and analyzed in detail, including: establishing accounting procedures, streamlining the activities of accounting staff, ensuring the necessary conditions for accounting, as well as creating prerequisites for its further improvement. The feasibility of introducing electronic document management, the need to ensure the participation of accounting staff in webinars and forums for the exchange of experience, as well as assessing the effectiveness of the implemented changes and ensuring strategy correction are proven. To ensure the possibility of assessing the effectiveness of the implemented changes, a Checklist is proposed to be used, which contains the indicators necessary for comparison. The features of budget accounting are presented, which must be taken into account when organizing its system in an institution. The stages of building accounting in a budgetary institution are considered, among which the following are distinguished: preparatory, technical and working stages. It is established that the areas of accounting are formed by its objects, the presence or absence of which depends on the direction of the services provided by the institution. It is outlined that the internal control system is quite important in organizing the accounting process. It has been established that world practice provides for two approaches to the implementation of international standards to national accounting systems in the public sector — full adoption by countries of IPSAS as national standards or development of their own standards based on international ones. In Ukraine, the second approach was chosen, i.e. NP(S)IPSAS was developed on the basis of IPSAS.

Ключові слова: облік, бюджетна установа, облікова політика, організація обліку, план рахунків державного сектору.

Key words: accounting, budgetary institution, accounting policy, organization of accounting, chart of accounts of the public sector.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Облік у бюджетних установах є специфічною галуззю бухгалтерського обліку, що має свої особливості та вимоги. Правильна організація обліку забезпечує прозорість використання бюджетних коштів, контроль за цільовим витрачанням ресурсів та ефективне управління державними фінансами.

Протягом останніх років у системі бухгалтерського обліку бюджетних установ спостерігаються постійні зміни, які зумовлюють кардинальне зростання потреб в отриманні достовірної інформації, необхідної для прийняття раціональних рішень. Бухгалтерський облік містить важливу для управління інформацію, однак витягнути, обробити та узагальнити його інформаційну базу є складним організаційним механізмом.

Бухгалтерський облік потребує розробку механізму, оптимізації і раціонального узагальнення відтворених господарських подій і операцій суб'єкта господарювання у відповідних інформаційних носіях. Такий специфічний вид діяльності називається організацією бухгалтерського обліку. Успішна організація бухгал-

терського обліку сприяє оптимальному та ефективному використанню бюджетних ресурсів і впливає на мінімізацію витрат у діяльності бюджетних установ [1, с. 244].

Вищевикладене окреслює актуальність обраної теми дослідження.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є дослідження процесу побудови системи обліку бюджетних установ та формування відповідних висновків щодо проведеного дослідження.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Система бухгалтерського обліку бюджетних установ як і інших підприємств чи організацій має бути побудована належним чином, тобто організована. Даний процес базується на загальних та специфічних принципах організації обліку, що наведені в таблиці 1.

Система бухгалтерського обліку бюджетних установ, як і інших суб'єктів діяльності (до яких належать фізичні та юридичні особи, органи влади) має відповідати чинній нормативно-правовій базі.

Таблиця 1. Принципи організації бухгалтерського обліку

Назва принципу	Характеристика
Загальні принципи	
Цілісності елементів зв'язків	Вивчення об'єкта зі сторони єдиного цілого, так і з позиції внутрішніх зв'язків і відносин у межах загальної системи
Динамічності і передбаченості	Полягає у постійному розвитку організації бухгалтерського обліку, передбаченості, прогнозуванні та управлінні
Безперервності	Передбачає постійне подовження в часі проведення організаційних заходів щодо процесу бухгалтерського обліку
Системності	Передбачає взаємозв'язок між службою бухгалтерського обліку та інших структурних підрозділів установи
Специфічні принципи	
<i>Організація облікового процесу</i>	
Повноти	Передбачає висвітлення повноти даних облікових номенклатур
Чіткого відображення	Передбачає чіткого відображення трансакцій у системі матеріальних носіїв інформації
Ритмічності	Означає рівномірне надходження вхідних даних і видавання вихідної інформації
Свочасності	Передбачає своєчасність обробки інформації
Прямоточності	Передбачає побудову стійких потоків руху інформації відповідно до технології процесу бухгалтерського обліку
<i>Організація праці виконавців</i>	
Зацікавленості	Передбачає зацікавленість працівників у поліпшенні стану бухгалтерського обліку
Стимулювання	Передбачає наявність стимулювання подальшого професійного зростання
Конкретності	Передбачає удосконалення організації апарату бухгалтерії, а також забезпечення виконання цього рішення
Комплексності	Передбачає розподіл потенціалу бухгалтерської служби
Конструктивності	Передбачає конструктивність критики в організації обліку
Систематичності	Передбачає систематичне оцінювання обстановки й оцінювання діяльності бухгалтерського підрозділу
Пропорційності	Передбачає пропорційне використання засобів та предметів праці та кількості бухгалтерського персоналу
Екологічності	Передбачає наявність моральної атмосфери та фізичного стану працівників
<i>Організація облікового процесу, організація праці виконавців</i>	
Підпорядкованості	Визначає підпорядкованість завдань організації облікового процесу та виконавців облікових функцій загально управлінським цілям
Економічності доцільності	Передбачає економічну доцільність запланованих заходів щодо організації бухгалтерського обліку, чи зіставлення кінцевого результату та матеріальних, трудових витрат, що здійснюватимуться для цього досягнення
Контролю	Передбачає наявність самоконтролю та зовнішнього контролю первинних ланок бухгалтерської групи
Плановість	Передбачає комплекс заходів щодо організації обліку та праці виконавців
Науковість	Передбачає постійне дослідження та напрацювання матеріалів щодо удосконалення організації обліку та праці виконавців
Інноваційності	Передбачає розробку інноваційних програм щодо автоматизації організації бухгалтерського обліку та праці виконавців

Джерело: сформовано за даними [1, с. 249; 2, с. 188].

Так, до основних нормативно-правових актів, що регулюють процес ведення обліку бюджетних установ належать:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI — встановлює основи бюджетної системи України, її будову, принципи організації та функціонування, правові норми бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, а також регламентує відповідальність за порушення вимог бюджетного законодавства [3];

2. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV — встановлює основні принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку, а також підготовки фінансової звітності. Норми документа засто-

совуються до всіх юридичних осіб, незалежно від їхньої організаційно-правової форми та форми власності [4];

3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі — установлюють методологічні основи відображення інформації про об'єкти обліку в системі бухгалтерського обліку та її розкриття у фінансовій звітності для суб'єктів державного сектору [5];

4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мініфіну від 31.12.2013 р. № 1203 — представляє собою систематизований перелік рахунків і субрахунків, призначених для узагальнення інформації про господарські операції суб'єктів державного сектору в бухгалтерському обліку [6];

5. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мініфіну від 23.01.2015 р. № 11 — використовуються суб'єктами державного сектору під час формування облікової політики та оформлення відповідного розпорядчого документа [7];

6. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи", затверджена постановою КМУ від 26.01.2011 р.

№ 59 — встановлює основні завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби в бюджетній установі [8];

7. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, затверджена наказом Мініфіну від 29.12.2015 р. № 1219 — містить типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів [9];

8. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів

суб'єктів державного сектору, затверджений наказом Мінфіну від 08.09.2017 № 755 — використовується розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами для оформлення типових меморіальних ордерів та інших реєстрів бухгалтерського обліку [10].

Необхідно наголосити, що установи державного сектору економіки є неприбутковими організаціями та функціонують на правах державної власності, а отже і метою їх діяльності є не створення прибутку, а досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання визначених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Це також впливає на організацію ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до законодавства під бухгалтерським обліком у секторі загального державного управління слід розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів і кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам [11, с. 56].

Формування системи бухгалтерського обліку в бюджетній установі охоплює кілька ключових аспектів: налагодження облікових процедур, упорядкування діяльності працівників бухгалтерії, забезпечення необхідних умов для ведення обліку, а також створення передумов для його подальшого удосконалення. Розглянемо кожен з них детально нижче.

Першим аспектом формування системи бухгалтерського обліку в бюджетній установі є налагодження в ній облікових процедур. Це важливий етап організації бухгалтерського обліку, який передбачає створення чіткої, впорядкованої та відповідної до чинного законодавства системи облікових дій. Зазвичай цей процес відбувається в наступному порядку:

1. Вивчення нормативної бази, шляхом ознайомлення з нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський облік у бюджетній сфері. До основних нормативно-правових актів належать: Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), Накази Міністерства фінансів України та інші нормативно-правові акти.

2. Розробка внутрішніх регламентів і облікової політики. Кожна установа повинна визначи-

ти свою облікову політику, де прописуються: методи оцінки активів і зобов'язань, порядок документування господарських операцій, перелік і форми первинних документів, графік документообігу, відповідальні особи. Це все фіксується у Наказі про облікову політику установи.

3. Встановлення графіка документообігу. Щоб уникнути плутанини, необхідно затвердити: черговість обробки первинних документів, терміни подання та затвердження, маршрути передачі документів між підрозділами. Це дозволяє уникати затримок і помилок в обліку.

4. Вибір і впровадження облікової програми. Сучасні бюджетні установи зазвичай користуються спеціалізованими програмами, наприклад: FIT-Бюджет; KBS. Облік бюджетної установи; Дебет Плюс (конфігурація для бюджетних установ); BAS ERP, e-Data; M.E.Doc; Казна України. Існують також інші програми, які можуть бути використані в бюджетних установах, наприклад, SMARTFIN.UA, Dilovod, iFin та інші.

FIT-Бюджет спеціалізується на веденні бухгалтерського обліку в бюджетних установах, таких як школи, ОТГ, комунальні підприємства. Вона дозволяє автоматизувати процеси обліку, зарплати, звітності та забезпечує інтеграцію з казначейством та системою eData.

KBS. Облік бюджетної установи призначена для автоматизації бухгалтерського та кадрового обліку для бюджетних установ, дозволяючи ефективно працювати з планом рахунків державного сектора.

Дебет Плюс (конфігурація для бюджетних установ) забезпечує комплексний облік (бухгалтерський, фінансовий, кадровий) для державних установ, включаючи одержувачів бюджетних коштів, розпорядників та головних розпорядників.

Ці програми автоматизують процес ведення обліку, зменшують кількість помилок і полегшують формування звітності.

5. Організація контролю та внутрішнього аудиту. Важливо запровадити систему внутрішнього контролю, що включає перевірку правильності оформлення документів, контроль за відповідністю господарських операцій кошторису, регулярну інвентаризацію активів.

6. Підготовка персоналу, що включає: проведення інструктажів та семінарів, організацію підвищення кваліфікації бухгалтерів, створення умов для постійного професійного розвитку.

Таким чином налагодження облікових процедур — це не просто виконання вимог. Це створення живого механізму, який дозволяє установі ефективно працювати, звітувати та



Рис. 1. Підпорядкованість облікового персоналу бюджетної установи

Джерело: сформовано автором.

контролювати свої ресурси. Саме від якості цих процедур залежить фінансова дисципліна й довіра з боку держави та суспільства.

Другий аспект — упорядкування діяльності працівників бухгалтерії в бюджетній установі — це процес організації та координації роботи облікового персоналу з метою ефективного, законного й чіткого ведення бухгалтерського обліку. Це свого роду "налагодження внутрішнього механізму", де кожен знає свою роль і відповідає за певну ділянку роботи.

Зазвичай цей процес здійснюється в наступному порядку:

1. Визначення структури бухгалтерської служби. Усе починається з формування або уточнення штатного розпису: визначається, скільки бухгалтерів потрібно для обслуговування установи.

Залежно від розміру установи бухгалтерська служба може бути централізованою (єдиний відділ) або децентралізованою (по відділах/філіях). При цьому у штатному розписі можуть бути передбачені наступні посади: головний бухгалтер, заступник, бухгалтери за напрямками, касовики, економісти, іноді — інспектори з обліку основних засобів тощо.

2. Розподіл обов'язків між працівниками. Кожному працівнику визначають: його функціональні обов'язки, відповідальність, підзвітність.

Це фіксується у посадових інструкціях, які затверджуються керівником установи. Для прикладу посадові обов'язки можуть розподілятися наступним чином: один бухгалтер веде облік заробітної плати, інший — облік матеріальних запасів, ще один — основні засоби, один відповідає за звітність до Держказначейства.

3. Встановлення підпорядкованості та відповідальності. При цьому організаційно встанов-

люється чітка ієрархія: усі бухгалтери підзвітні головному бухгалтеру, головний бухгалтер відповідає перед керівником установи. У разі виявлення порушень — передбачена дисциплінарна чи матеріальна відповідальність, згідно з КЗпП України та законодавством.

На рисунку 1 наведемо приклад підпорядкованості бухгалтерської служби бюджетної установи, адаптований під типову структуру в закладі освіти, лікарні або іншій бюджетній організації.

Кожен з учасників облікового процесу виконує певні функції.

Так, керівник установи (директор, начальник) — несе загальну відповідальність за діяльність установи, затверджує фінансові документи. Головний бухгалтер — організовує, координує і контролює всю бухгалтерську роботу; несе відповідальність за достовірність обліку та звітності. Бухгалтер з обліку заробітної плати — веде нарахування заробітної плати, лікарняних, відпускних, формує звіти до ПФУ та податкової. Бухгалтер з обліку матеріалів — займається обліком канцелярії, медикаментів, продовольства, інвентарю тощо. Бухгалтер з обліку ОЗ (основних засобів) — фіксує придбання, переміщення, знос, списання основних засобів (будівлі, обладнання тощо). Бухгалтер зі складання звітності — відповідає за складання квартальної та річної звітності, взаємодіє з Державним казначейством. Касир — веде касу установи, оформлює касові документи (за потреби, не завжди є в структурі).

У невеликих установах одна особа може поєднувати декілька функцій (наприклад, бухгалтер із зарплати може також вести звітність), тоді як у великих — структура може розширюватися (з'являються посади економіста, ревизора, бухгалтера з контрактів тощо).

4. Затвердження регламентів і графіків роботи. Слід зазначити, що робота бухгалтерів регламентується: внутрішніми наказами (про порядок роботи, графік подачі звітів, розклад інвентаризацій тощо), графіком документообігу, планом-графіком підготовки фінансової звітності. Це дозволяє уникнути "хаосу" та дублювання функцій.

5. Забезпечення умов для роботи. Щоб бухгалтери могли ефективно виконувати свої обов'язки, установа має:

- надати доступ до відповідного програмного забезпечення;

- забезпечити робочі місця, техніку, інтернет;

- створити систему резервного копіювання даних.

6. Підвищення кваліфікації та професійного рівня. Для цього працівників бухгалтерії регулярно направляють на: курси підвищення кваліфікації, семінари від Казначейства чи Державної аудиторської служби, вебінари та онлайн-тренінги з НП(С)БОДС.

Третій аспект — забезпечення необхідних умов для ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі — це створення сприятливого середовища, у якому бухгалтерська служба може ефективно, точно та відповідально виконувати свої функції. Це стосується як матеріально-технічних, так і організаційних аспектів.

Ось основні складові цього процесу:

1. Матеріально-технічне забезпечення, що включає в себе: робочі місця з належними умовами (стіл, крісло, освітлення, сейф або шафа для зберігання документів); комп'ютери з ліцензійним програмним забезпеченням; доступ до мережі Інтернет, електронної пошти, внутрішніх систем; принтери, сканери, копіювальні пристрої, Канцелярське приладдя, облікові журнали (якщо ведення частково паперове).

2. Програмне забезпечення, що передбачає використання спеціалізованих бухгалтерських програм; підключення до Єдиного веб-порталу використання публічних коштів (Є-Data), Держказначейства, електронного кабінету платника податків; забезпечення захисту даних (антивірус, резервне копіювання, доступ за паролями).

3. Інформаційне забезпечення, що передбачає надання обліковцю доступу до нормативно-правової бази (наприклад, через ресурси Liga:Zakon, RADA.gov.ua, Мінфін); актуальні друковані або електронні посібники, інструкції, методичні рекомендації; внутрішні документи установи: кошториси, штатні розписи, накази, інструкції.

4. Кадрове забезпечення, що передбачає повну укомплектованість бухгалтерської служби згідно зі штатним розписом. При цьому має бути сформовано розумне навантаження на працівників (уникнення поєднання кількох критично важливих ділянок в одній особі), чіткий розподіл функцій і закріплення обов'язків, професійна підготовка та навчання персоналу.

5. Організаційне забезпечення, що передбачає встановлення регламентів (документообігу, термінів виконання операцій, інвентаризацій); наявність внутрішніх наказів, положень, посадових інструкцій; взаємодія з іншими підрозділами установи: економістами, кадровою службою, відділом закупівель.

6. Безперервність процесу обліку, що забезпечується створенням резервних копій облікових даних, наявністю алгоритмів дій у разі збоїв (наприклад, відключення світла чи Інтернету), забезпеченням підпису та підтвердження операцій у визначені строки.

Останній аспект — створення передумов для подальшого удосконалення обліку в бюджетній установі — це стратегічний процес, що передбачає не лише підтримання існуючої системи обліку, а й її безперервне оновлення, розвиток та адаптацію до нових вимог законодавства, цифрових технологій і практичних потреб установи.

Ось ключові напрямки, за якими формується ця основа:

1. Аналіз існуючої системи обліку, що передбачає регулярне здійснення самоаудиту або внутрішнього контролю з метою виявлення слабких місць у бухгалтерському процесі; порівняння стану обліку з вимогами нових нормативно-правових актів; проведення аналізу типових помилок (наприклад, у звітності, документообігу, інвентаризації). Після аналізу формується перелік заходів для усунення недоліків.

2. Оновлення облікової політики, що включає періодичний перегляд методів обліку, прийнятих в установі (відповідно до змін у НП(С)БОДС); внесення змін до наказу про облікову політику; уточнення порядку оцінки активів, нарахування амортизації, обліку фінансових зобов'язань тощо.

3. Впровадження нових цифрових технологій. Сюди належить: перехід до електронного документообігу; використання вдосконаленого ПЗ для бухгалтерського обліку та звітності; автоматизація окремих операцій:

наприклад, автоматичне формування зарплатних відомостей, електронна звірка залишків, підпис ЕЦП тощо. Перевагами даного пункту є зменшення помилок, підвищення швидкості роботи, легкість у формуванні звітності.

4. Підвищення кваліфікації бухгалтерів, що включає: постійне навчання персоналу (семінари, тренінги, курси підвищення кваліфікації); вивчення змін у законодавстві, нових стандартів обліку, нових функцій програмного за-

Таблиця 2. Чек-лист: умови для якісного бухгалтерського обліку

Відмітка про виконання	Показник
1. Матеріально-технічне забезпечення	
так/ні	Робочі місця обладнані столами, стільцями, сейфами/шафами
так/ні	Є достатня кількість комп'ютерів
так/ні	Комп'ютери оснащені офісним і бухгалтерським ПЗ
так/ні	Є принтер, сканер, ксерокс
так/ні	Є доступ до Інтернету
так/ні	Канцелярське приладдя в наявності
2. Програмне забезпечення	
так/ні	Використовується ліцензійна бухгалтерська програма
так/ні	Налагоджено зв'язок з електронним кабінетом платника
так/ні	Працює система подання звітності до Казначейства
так/ні	Забезпечено антивірусний захист
так/ні	Наявна система резервного копіювання
3. Інформаційне забезпечення	
так/ні	Є доступ до нормативної бази (Liga:Zakon, Rada.gov.ua тощо)
так/ні	В наявності актуальні методичні матеріали, інструкції
так/ні	Працівники мають інструкції, посадові обов'язки
так/ні	Зберігаються всі внутрішні регламенти установи
4. Кадрове забезпечення	
так/ні	Вакантні посади заповнені
так/ні	Обов'язки бухгалтерів чітко розподілені
так/ні	Є головний бухгалтер або уповноважений спеціаліст
так/ні	Працівники проходять підвищення кваліфікації
так/ні	Ведеться кадровий облік бухгалтерської служби
5. Організаційне забезпечення	
так/ні	Затверджено облікову політику
так/ні	Визначено графік документообігу
так/ні	Наявні внутрішні накази (накази на облікову політику, інвентаризацію, відповідальних осіб)
так/ні	Проводиться регулярна інвентаризація
так/ні	Облік ведеться згідно з НП(С)БО/ДС
6. Контроль та звітність	
так/ні	Налагоджено внутрішній контроль за обліком
так/ні	Вчасно подається звітність до Казначейства
так/ні	Є механізми перевірки правильності даних
так/ні	Звіти погоджуються з керівником установи
7. Інше	
так/ні	Є інструкція дій у разі аварії або технічного збою
так/ні	Архів зберігається згідно з вимогами законодавства
так/ні	Ведеться реєстр первинних документів

Джерело: сформовано автором, може бути доповнено (за потреби).

безпечення; обмін досвідом з іншими установами (наприклад, участь у професійних спільнотах або форумах).

5. Внутрішня комунікація та співпраця, що передбачає налагодження зворотного зв'язку між бухгалтерією та іншими підрозділами установи; підключення бухгалтерів до обговорення бюджетного планування, закупівель, звітування; участь бухгалтерів у робочих групах з удосконалення внутрішніх процедур.

6. Формування інноваційної бухгалтерської культури через створення умов для ініціативності: заохочення ідей щодо покращення обліку, впровадження принципу "не просто рахувати — а розуміти і прогнозувати", орієнтацію не лише на звітування, а й на аналітичну функцію бухгалтерського обліку.

7. Підготовка до зовнішніх змін. Для цього необхідно розробити плани адаптації до очікуваних реформ (наприклад, переходу на міжнародні стандарти), вивчити досвід цифрової трансформації бухгалтерії в інших бюджетних установах; забезпечити гнучкості: здатність швидко реагувати на нові виклики.

Окрім цього доцільно було б запровадити електронний документообіг, забезпечити участь облікових працівників у вебінарах і форумах для обміну досвідом а також здійснювати оцінку ефективності реалізованих змін та передбачити корекцію стратегії (при потребі).

Оцінку ефективності реалізованих змін можна здійснювати порівнянням інформації у динаміці, що відображена, наприклад, у відповідному Чек-листі установи (табл. 2).

При побудові системи обліку в бюджетних установах слід враховувати певні його особливості, що наведені на рисунку 2.

Процес побудови обліку бюджетної установи здійснюється за декількома етапами.

1. Підготовчий етап, що включає в себе:

- Аналіз специфіки діяльності установи;
- Визначення облікової політики
- Розробка внутрішніх положень та інструкцій

— Організація документообігу

2. Технічний етап:

- Вибір програмного забезпечення;
- Налаштування системи обліку;
- Створення довідників та класифікаторів;
- Навчання персоналу;

3. Робочий етап:

- Ведення поточного обліку;
- Складання звітності;
- Внутрішній контроль;
- Удосконалення системи.

При цьому слід пам'ятати, що напрямки обліку формуються за його об'єктами: облік необоротних активів (основні засоби державної та комунальної власності, нематеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди), облік запасів (матеріали та комплектуючі, паливо та енергетичні ресурси, медикаменти (для медичних закладів), продукти харчування (для освітніх закладів)), облік коштів та розрахунків (кошти на рахунках в органах Казначейства, готівкові кошти, розрахунки з підзвітними особами, розрахунки з по-

стачальниками та підрядниками), облік доходів та витрат (бюджетні асигнування, власні надходження, витрати за економічною класифікацією, витрати за функціональною класифікацією).

Досить важливим при організації облікового процесу є система внутрішнього контролю, яка включає: контроль за виконанням кошторису, контроль за цільовим використанням коштів, контроль за збереженням активів, контроль за правильністю ведення обліку.

В даний час, коли Україна знаходиться на шляху до євроінтеграції, постає важливим питання гармонізації бухгалтерського обліку згідно з міжнародними стандартами. Тому на сьогодні в Україні триває процес реформування системи бухгал-

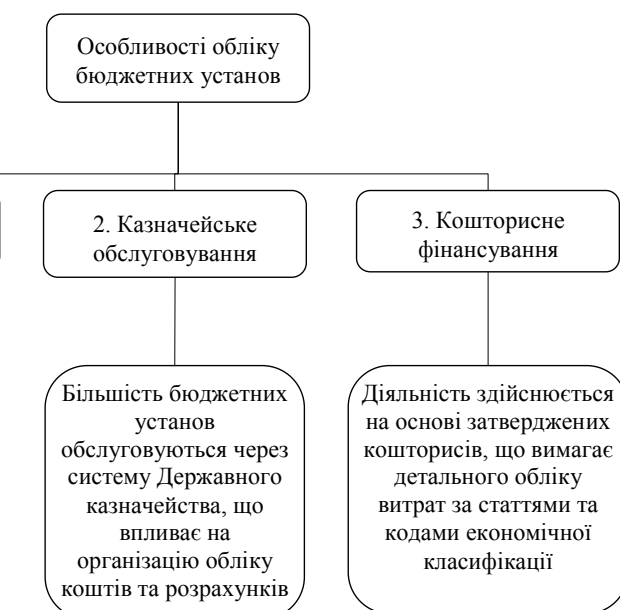


Рис. 2. Особливості облікового процесу бюджетної установи

Джерело: сформовано автором.

терського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для

Таблиця 3. Перелік НП(С)БОДС, які розроблено на базі МСБОДС

НП(С)БОДС № та назва	МСБОДС № та назва
101 «Подання фінансової звітності»	1 «Подання фінансової звітності» 2 «Звіт про рух грошових коштів» 14 «Події після дати звітності» 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
102 «Консолідована фінансова звітність»	35 «Консолідована фінансова звітність»
103 «Фінансова звітність за сегментами»	18 «Звітність за сегментами»
104 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
121 «Основні засоби»	17 «Основні засоби»
122 «Нематеріальні активи»	31 «Нематеріальні активи»
123 «Запаси»	12 «Запаси»
124 «Доходи»	9 «Дохід від операцій обміну» 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
125 «Зміни облікових оцінок і виправлення помилок»	3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
126 «Оренда»	13 «Оренда»
127 «Зменшення корисності активів»	21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти» 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
129 «Інвестиційна нерухомість»	16 «Інвестиційна нерухомість»
130 «Вплив змін валютних курсів»	4 «Вплив змін валютних курсів»
131 «Будівельні контракти»	11 «Будівельні контракти»
132 «Виплати працівникам»	25 «Виплати працівникам»
133 «Фінансові інвестиції»	36 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» 37 «Спільні угоди»
134 «Фінансові інструменти»	28 «Фінансові інструменти: подання інформації» 29 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» 30 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
135 «Витрати»	5 «Витрати на позику»

Джерело: сформовано за даними [12].

державного сектору шляхом запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених на основі міжнародних стандартів [11, с. 56].

У світовій практиці існують два основні шляхи інтеграції міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до національних систем державного сектору. Деякі країни повністю приймають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) як власні національні стандарти. Інші ж обирають розробку власних стандартів, базуючись на принципах та положеннях МСБОДС. Україна пішла другим шляхом. Це означає, що наші Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) були розроблені з урахуванням та на основі МСБОДС. Такий підхід дозволяє адаптувати міжнародні практики до українських реалій, зберігаючи при цьому відповідність глобальним вимогам (табл.3). НП(С)БОДС не є повним аналогом відповідних МСБОДС, хоча останні і виступають їх прототипом; однак, НП(С)БОДС закріплено принципово нові методологічні та методичні підходи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, що максимально наближені до світових облікових підходів. Розпорядники бюджетних коштів за об'єктивних причин можуть застосовувати не всі діючі стандарти. Їх перелік залежить від наявності у розпорядника бюджетних коштів певних об'єктів обліку [12].

Установи державного сектору ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства, визначають результати виконання кошторису за рік, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, сплачують встановлені для бюджетних установ податки, проводять розрахунки з персоналом, з дебіторами та кредиторами. Всі ці ознаки відповідають принципу автономності, який притаманний і бюджетному бухгалтерському обліку. Вони здійснюють свою господарсько-фінансову діяльність безперервно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку, що є ознакою принципу безперервності. Згідно з цим принципом ресурси бюджетної установи відображаються в обліку за ціною їх придбання або виробництва. Доходи бюджетної установи, отримані як бюджетне асигнування та надходження коштів спеціального фонду, а також витрати відображаються в обліку та звітності безперервним зростаючим підсумком із початку року, що дає змогу визначити на будь-яку звітну дату стан виконання кошторису як за

загальним, так і за спеціальним фондами, а наприкінці року результат його виконання загальном [11, с. 58].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

В результаті проведеного дослідження встановлено, що упорядкування роботи бухгалтерії в бюджетній установі — це як налаштування точного годинника: кожна "шестерня" має своє місце, свою функцію та працює злагоджено. Така організація дозволяє уникати помилок, ефективно вести облік і своєчасно подавати звітність. Забезпечення належних умов — це не лише питання ресурсів, а й керівницького ставлення до ролі бухгалтерського обліку. Якщо бухгалтер має все необхідне — він працює не лише точно, а й спокійно. А для бюджетної установи це означає фінансову стабільність, успішну перевірку контролюючими органами та впевненість у завтрашньому дні.

Побудова ефективної системи обліку в бюджетних установах потребує комплексного підходу, що включає правильну організацію облікових процесів, використання сучасних технологій та постійне удосконалення системи внутрішнього контролю. Правильно організований облік забезпечує прозорість використання бюджетних коштів та ефективне управління державними ресурсами.

Удосконалення бухгалтерського обліку — це не одноразова дія, а процес постійного вдосконалення, в результаті якого бухгалтерія отримує системний розвиток, технологічне оновлення та професійне зростання працівників.

Успішна реалізація системи обліку залежить від професійності облікових працівників, якості нормативного регулювання та технічного забезпечення. Подальший розвиток цієї сфери має бути спрямований на впровадження міжнародних стандартів та підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Література:

1. Ларікова Т.В., Шилко І.С. Організація обліку в бюджетних установах. Фінанси, облік і аудит. 2015. Вип. 1 (25). С. 243—257.
2. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К.: КНЕУ, 2006. 243 с.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 20.07.2025).

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.07.2025).

5. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 20.07.2025).

6. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мініфіну від 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 22.07.2025).

7. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мініфіну від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 22.07.2025).

8. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України, затверджена постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.07.2025).

9. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, затверджена наказом Мініфіну від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення: 24.07.2025).

10. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, затверджений наказом Мініфіну від 08.09.2017 р. № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 24.07.2025).

11. Шутка С. Є., Воляник Г. М., Колінько Н. І. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки. Публічне управління і адміністрування в Україні. 2022. Вип. 29. С. 53—60.

12. Бонарев В.В. Нормативно-правове регулювання організації та методики обліку установ державного сектору. Ефективна економіка. 2024. № 5. URL: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.58> (дата звернення: 24.07.2025).

References:

1. Larikova, T.V. and Shilko, I.S. (2015), "Organization of accounting in budgetary institutions", *Finansy, oblik i audyt*, vol.1 (25), pp. 243—257.

2. Svirko, S.V. (2006), *Bukhhalters'kyj oblik u biudzhethnykh ustanovakh: metodolohiia ta orhani-*

zatsiia [Accounting in budgetary institutions: methodology and organization], National Economic University named after V. Hetman, Kyiv, Ukraine.

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Budget Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (Accessed 20 July 2025).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 20 July 2025).

5. The Ministry of Finance of Ukraine (2025), Order "National regulations (standards) of accounting in the public sector", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (Accessed 20 July 2025).

6. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "Chart of accounts of accounting in the public sector", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (Accessed 22 July 2025).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "Methodological recommendations on the accounting policy of a public sector entity", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (Accessed 22 July 2025).

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), Order "On approval of the Standard Regulation on the Accounting Service of a Budgetary Institution", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (Accessed 22 July 2025).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "Standard correspondence of accounting sub-accounts for reflecting transactions with assets, capital and liabilities by budget funds managers and state trust funds", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (Accessed 24 July 2025).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2017), Order "The procedure for compiling standard forms of memorial orders and other accounting registers of public sector entities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (Accessed 24 July 2025).

11. Shutka, S. Ye. Volyanyk, G. M. and Kolinko, N. I. (2022), "Modernization of accounting in public sector institutions", *Publichne upravlinnia i administruvannia v Ukraini*, vol. 29, pp. 53—60.

12. Bonarev, V.V. (2024), "Regulatory and legal regulation of the organization and accounting methods of public sector institutions", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.58>.

Стаття надійшла до редакції 25.07.2025 р.