

УДК 657

Лідія ГУЦАЙЛЮК, Галина БОЙКО, Наталія КАРИШИН

ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Резюме. Розкрито сутність і зміст форм бухгалтерського обліку, що використовуються в бюджетних установах в умовах ринкової економіки. Охарактеризовано та показано схематично систему реєстрів кожної форми бухгалтерського обліку. Вказано нормативну базу, що регулює систему реєстрів тієї чи іншої форми бухгалтерського обліку, зазначено окремі упущення, що мають місце при регламентації форми обліку. Висвітлено погляди науковців на діючі форми обліку в бюджетних установах. Звернено увагу на вибір та раціональність застосування форми бухгалтерського обліку з метою отримання найповнішої та неупередженої економічної інформації для керівництва та управління бюджетною установою, формування економічних показників для планування, складання бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності.

Ключові слова: форми бухгалтерського обліку, бюджетні установи, меморіальні ордери, журнальні ордери.

Lidiia HUTSAILIUK, Halyna BOIKO, Nataliia KARYSHYN

FORMS OF ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Summary. The essence and content of forms of accounting used in budgetary institutions under market economy conditions are revealed in the paper. The system of registers of each form of accounting is characterized and schematically presented. The regulatory framework governing the system of registers of different forms of accounting is specified. Some omissions that occur in the regulation of the forms of accounting are indicated. The views of scientists on the current forms of accounting in the budgetary institutions are highlighted. Attention is paid to the selection and rational application of forms of accounting in order to obtain the most complete and unbiased economic information for: managing the budgetary institution, formation of economic indicators for planning, drawing up of balance sheet and other financial reporting forms.

Key words: forms of accounting, budgetary institutions, memorial warrants, warrant journal.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку національної економіки усе більше уваги приділяється інформаційному забезпеченню стану фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, які мають свої характерні особливості. У статті 2 Бюджетного кодексу зазначено, що бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Виходячи з цього, бухгалтерський облік, який є основним джерелом економічної інформації, суворо регламентований нормативно-правовими актами. Однак виникає питання у виборі найраціональніших шляхів щодо формування економічної інформації в системі реєстрів за даними бухгалтерського обліку.

Мета статті. Розкрити сутність форм бухгалтерського обліку та вибір найраціональнішої з них з метою формування необхідної економічної інформації для управління та керівництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання форм обліку в бюджетних установах досліджували такі вітчизняні вчені, як Атамас П.Й., Верига Ю.А., Джога Р.Т., Канєва Т.В., Левицька С.О., Михайлов М. Г., Свірко С.В., Славкова О. П., Телегунь М. І., Шара Є.Ю. та багато інших.

Науковці у своїх працях досліджують зміст форм бухгалтерського обліку в бюджетних установах, однак не вносять конкретних пропозицій щодо їх застосування та удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Економічний зміст фінансово-господарської діяльності бюджетних установ знаходить своє відображення в належно оформлених первинних бухгалтерських документах відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. за № 88 з подальшими змінами і доповненнями. Уся первинна документація згідно з графіком документообігу у чітко визначений час надходить у бухгалтерію установи, де піддається ретельній перевірці. Перевірені й опрацьовані первинні бухгалтерські документи систематизують у певному порядку за реєстрами бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, становлять форму бухгалтерського обліку.

Під формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах слід розуміти певну систему взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) суворо

встановленої форми і змісту для здійснення обліку руху господарських засобів, їх джерел, процесів господарської діяльності та їх результатів, а також способів і технічних засобів запису операцій в реєстрах.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 за № 996-XIV бюджетна установа самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології опрацювання облікових даних [1].

Сьогодні в Україні бюджетні установи застосовують, залежно від виду фінансово-господарської діяльності та масштабності, такі форми ведення бухгалтерського обліку, як меморіально-ордерну, журнально-ордерну та механізовану (комп'ютерну).

Однак ряд авторів виділяють різні форми бухгалтерського обліку, які використовуються у практиці бухгалтерського обліку бюджетними установами. Атамас П.Й. зазначає, що основними, найпоширенішими формами бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є Журнал-Головна, журнально-ордерна і машинно-орієнтована (комп'ютерна) форми обліку [2, с. 45].

Верига Ю.А. та інші наголошують на тому, що бюджетні установи використовують меморіально-ордерну, журнально-ордерну, автоматизовану форми ведення бухгалтерського обліку [3, с. 21].

Шара Є.Ю. та інші звертають увагу на те, що фактично застосовуються такі облікові форми:

- 1) меморіально-ордерна («Журнал-Головна»);
- 2) журнально-ордерна [4, с. 54, 56].

Канєва Т.В. стверджує, що бюджетні установи проводять облікову політику, спрямовану на врахування доходів і видатків у процесі здійснення своєї господарсько-фінансової діяльності. Така політика має свої особливості, що полягають перш за все у формі ведення бухгалтерського обліку, яка є меморіально-ордерною [5, с.9 – 10].

На думку Джоги Р.Т., основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є форма «Журнал-Головна» – різновид і спрощений варіант меморіально-ордерної форми. Форму «Журнал-Головна» розроблено Державним казначейством України на основі меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка застосовувалась у бюджетних установах раніше, з урахуванням вимог сьогодення [6, с. 15].

Мельник Т.Г. пише, що для відображення операцій про виконання кошторисів передбачені такі форми бухгалтерського обліку: Журнал-Головна, яка використовується в установах з невеликим обсягом облікової роботи, котрі ведуть облік самостійно; журнальна, яка використовується в установах з великим обсягом облікової роботи, котрі ведуть облік самостійно; меморіально-ордерна, що використовується в установах з великим обсягом роботи, облік яких централізований; автоматизована [7, с. 35].

Слід зауважити й те, що Журнал-Головна форма є комбінованою формою бухгалтерського обліку, яка є варіантом меморіально-ордерної форми обліку. Форма Журнал-Головна розвинулася ще на початку XIX ст. і знайшла велике поширення. Її особливістю є те, що всі господарські операції у синтетичному обліку відображені в одному реєстрі, що називається Журнал-Головна книга. Хронологічні записи, що ведуться у Журналі, поєднаний із систематичним, який ведеться у Головній книзі. Тому ліва частина Журнал-Головної книги призначена для реєстрації господарських операцій, оформлених відповідними документами, у хронологічному порядку. Ця частина формує інформацію з первинних бухгалтерських документів за датами, номерами документів, економічним змістом господарських операцій та сумою. Таким чином, ця частина є Журналом реєстрації господарських операцій.

Права частина книги поділена на кілька подвійних граф, у яких здійснюється систематизація зареєстрованих господарських операцій за дебетом і кредитом відповідних синтетичних рахунків. Права частина книги заміняє реєстр синтетичного обліку – Головну книгу.

Отже, форма бухгалтерського обліку Журнал-Головна є комбінованим обліковим реєстром, що поєднує хронологічні записи із синтетичним обліком за синтетичними рахунками.

Свірко С.В. вказує те, що відповідно до Інструкції Держказначейства України від 27.07.2000 № 68 «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх

складання» основною у практиці бюджетних установ є меморіально-ордерна форма, а саме її різновид «Журнал-Головна» [8, с. 42].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і завдань, покладених на Державне казначейство Указом Президента України від 27.04.95р. за № 335/95 «Про Державне казначейство України» та Положенням про Державне казначейство, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 31.07.95 р. за № 590, з метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку, згідно з вимогами плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. за № 114 було затверджено Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання за № 68 від 27 липня 2000 р. (далі – Інструкція за № 68) [9].

Слід підкреслити й те, що згадана Інструкція не містить назви форми бухгалтерського обліку, а лише назву основних реєстрів, що використовуються в цій формі. Це, на нашу думку, є упущенням авторів даного нормативного документа. У зв'язку з цим немає єдиного підходу до назви даної форми ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Ми вважаємо, що доцільно було б дати єдину назву формі – меморіально-ордерну, виходячи з того, що основними реєстрами цієї форми обліку є меморіальні ордери.

Починаючи з другої половини 2000 року і до сьогодні, меморіально-ордерна форма обліку є найбільш розповсюдженою у діючій практиці бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Дана форма містить 16 меморіальних ордерів, чітко визначених для конкретної ділянки бухгалтерського обліку. Схематично меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку показана на рис. 1.

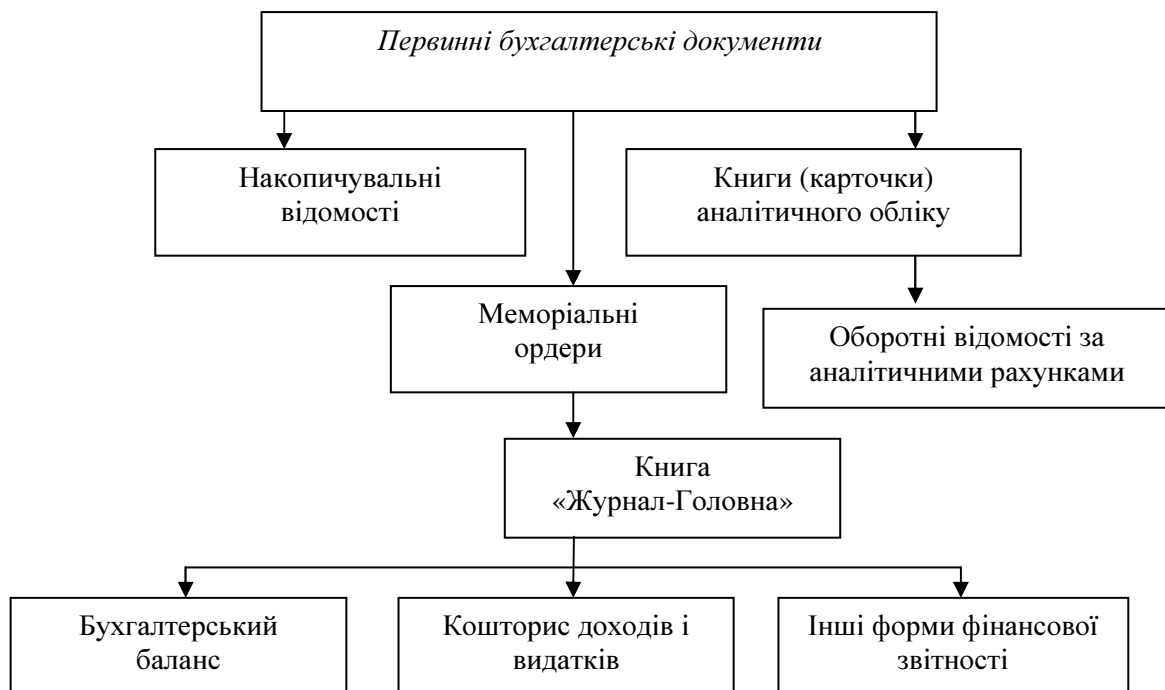


Рисунок 1. Загальна схема меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Figure 1. The general scheme of memorial and order form of accounting

Дані з меморіальних ордерів переносять у реєстр синтетичного обліку – книгу «Журнал-Головна». Будова цього реєстру розкриває кореспонденцію рахунків за економічним змістом господарських операцій, що забезпечує здійснення контролю за повнотою і правильністю ведення записів.

Позитивним моментом меморіально-ордерної форми обліку є те, що Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання передбачено додатково форму меморіального ордера ф. № 274, що застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах за №№ 1 – 16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення.

Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

Кореспонденція субрахунків у меморіальному ордері записується залежно від характеру операцій за дебетом одного субрахунка та за кредитом іншого субрахунка чи дебету одного субрахунка та кредиту кількох субрахунків, або навпаки, за кредитом одного субрахунка і дебетом кількох.

Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги «Журнал-Головна».

Книга «Журнал-Головна» відкривається щороку записами сум залишків за рахунками на початок року відповідно до балансу і залишками за рахунками за минулий рік. Записи в ній при веденні в установах окремих меморіальних ордерів здійснюються у міру їх складання, але не пізніше наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів – накопичувальних відомостей – один раз на місяць.

Наприкінці місяця перевіряється правильність записів за рахунками синтетичного обліку в книзі «Журнал-Головна» шляхом підрахунку оборотів за кожним субрахунком і виводяться залишки на кінець місяця в рядку «Усього». При цьому сума оборотів за місяць по всіх субрахунках як за дебетом, так і за кредитом має дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером».

Аналітичний облік ведеться в облікових реєстрах – книгах, картках, накопичувальних відомостях та ін.

Поряд з меморіально-ордерною формою у бюджетних установах використовують також журнально-ордерну форму обліку. Інструкція за № 68 вказує на те, щоб визнати «Інструкцію по бухгалтерському учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР», затверджену наказом Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 р. за № 61 [10], такою, що не застосовується в Україні в частині меморіальних ордерів. Отже, виходячи з цього, бюджетним установам дозволено використовувати також і журнально-ордерну форму обліку. Вона призначена для застосування у вищих навчальних закладах, науково-дослідних інститутах та організаціях Міністерства внутрішніх справ.

Журнально-ордерна форма містить 18 журналів-ордерів, накопичувальні відомості, 6 відомостей за дебетовим оборотом рахунків. Усі журнали ордери побудовані за кредитовою ознакою, а допоміжні відомості – за дебетовою. В основі побудови журналів-ордерів покладено шаховий принцип графлення, що дозволяє за один робочий прийом робити записи як за дебетом, так і за кредитом рахунків одночасно. Це дає змогу зменшити кількість облікових записів та підвищити якість обліку. Записи у журнали-ордери ведуться на основі перевірених і опрацьованих первинних бухгалтерських документів у хронологічному та систематичному порядку. Дані з журналів-ордерів та відомостей переносять у реєстр синтетичного обліку – Головну книгу, яка ведеться за дебетовою ознакою. Дані за дебетовим оборотом кожного рахунку показують розгорнено, а за кредитовим оборотом – загальною сумою. У кінці кожного місяця за кожним рахунком виводять залишок, який записують в окрему графу. Дані Головної книги є основою для складання балансу та ін. форм фінансової звітності. Схематично меморіально-ордерну форму обліку показано на рис. 2.

Слід зауважити й те, що у зв'язку з прийняттям Інструкції за № 68 більшість вищих навчальних закладів відмовилися від журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку та перейшли на меморіально-ордерну. Однак ми вважаємо, що саме журнально-ордерна форма

обліку, на відміну від меморіально-ордерної форми, найбільш пристосована для формування економічної інформації у вищих навчальних закладах.

На нинішньому етапі розвитку ринкової економіки використовують також комп'ютерну форму обліку. Кожна з висвітлених форм бухгалтерського обліку має автоматизований варіант, що містить ряд програмних продуктів. Найпоширенішим з них для бюджетних установ є «Парус», що знайшов схвальні відгуки від практикуючих бухгалтерів бюджетних установ.

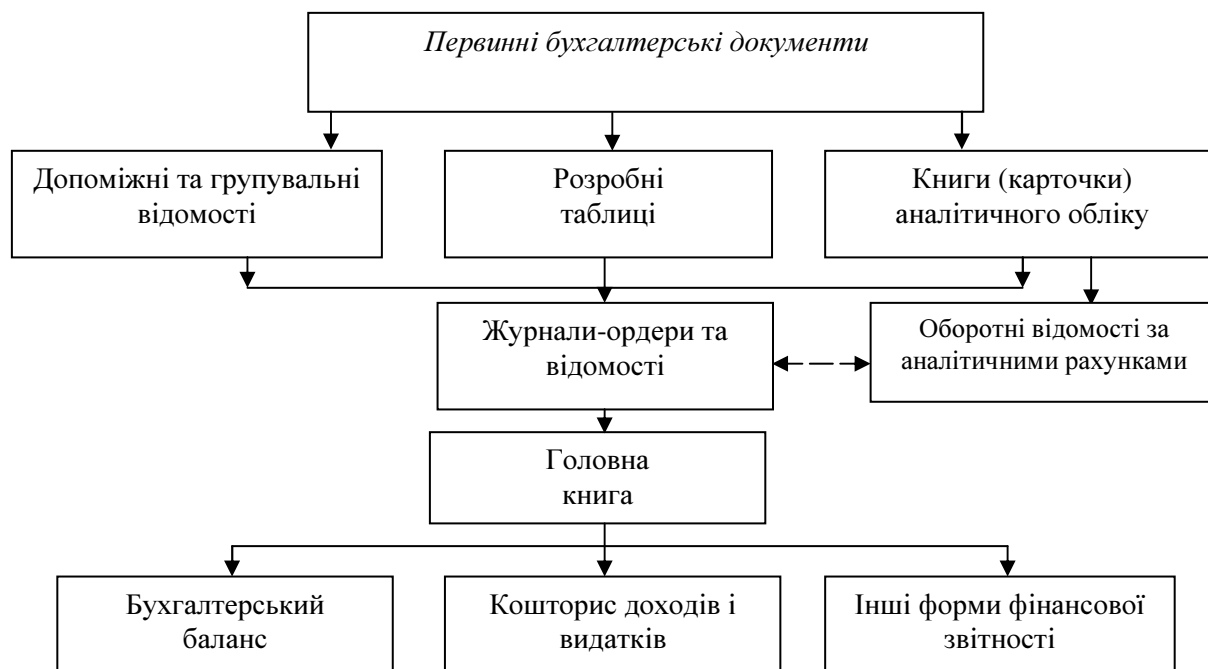


Рисунок 2. Загальна схема журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку

Figure 2. The general scheme of journal and order form of accounting

Варто погодитися також з думкою В.І. Лемішовського, який вважає, що окремо виділяти автоматизовану форму обліку не доцільно, оскільки це лише спосіб ведення бухгалтерського обліку, який ґрунтується на використанні принципів меморіально-ордерної або журнальної форми [11, с. 153].

Особливу увагу комп'ютерній формі обліку приділяє Сушко Д.С., яка зазначає, що в умовах використання комп'ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку, паралельне ведення обліку за кількома стандартними блоками та алгоритмами [12, с. 118].

Однак, враховуючи брак коштів бюджету на фінансування установ, запровадження комп'ютерної форми не набуло широкого застосування. Дуже часто автоматизації облікового процесу підлягають тільки найбільш трудомісткі ділянки облікової роботи (розрахунки з оплати праці тощо).

Висновки. Систематизація економічної інформації про фінансово-господарську діяльність бюджетних установ здійснюється в системі реєстрів бухгалтерського обліку у певному порядку. Цей порядок і форми використання для бюджетних установ регламентуються відповідними нормативними актами. Однак діюча Інструкція за № 68 не містить назви форми обліку, а лише систему реєстрів, що використовуються. Це, на нашу думку, є упущення авторів згаданого нормативу, що призводить до різних назв форми.

Ми також вважаємо, що нормативна регламентація нових підходів до ведення форм бухгалтерського обліку не є основою про відміну діючої, на момент прийняття нормативу, так

як це має місце із використанням журнально-ордерної форми обліку. Тому при виборі найраціональнішої форми ведення бухгалтерського обліку необхідно враховувати особливості діяльності установи, її масштабність та фінансові можливості.

Conclusions. Systematization of economic information on financial and economic activities of budgetary institutions is carried out in the system of accounting registers in a certain order. These procedures and forms used for budgetary institutions are regulated by relevant normative acts. However, the current Instruction number 68 does not contain any title of the form of accounting. It contains only the system of registers that are used. This, in our opinion, is the omission of the authors of the mentioned norm resulting in various titles for the same form.

We also consider that the normative regulation of new approaches to the management of forms of accounting does not form the basis for abolishment of existing one at the time of the adoption of the standard, as it is in the case with the use of journal-order form of accounting. Therefore, when choosing the most efficient forms of accounting the features of the particular institution, its scale and financial capabilities should be taken into account.

Використана література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV.
2. Атамас, П.Й. Облік у бюджетних установах: 4-те вид., перероб та доп.: навч. посіб. [Текст] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2011. – 312 с.
3. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [Текст] / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, О.В. Артюх, Н.О. Кулявець, А.І. Мілька. – Київ: Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
4. Шара, Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. [Текст] / Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеєва. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
5. Канєва, Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. [Текст] / Т.В. Канєва. – К.: Книга, 2004. – 180 с.
6. Джога, Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посібник [Текст] / Р.Т. Джога. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
7. Мельник, Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ [Текст] / Т.Г. Мельник. – К.: Кондор, 2009. – 412 с.
8. Свірко, С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. – Вид. 2-ге, без змін [Текст] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 380 с.
9. Інструкція про затвердження форм меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : наказ Державного казначейства України № 68 від 27.07.2000 р.
10. Инструкция по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР: указ Министерства финансов СССР от 10.03.87 г. № 61.
11. Лемішовський, В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та податкування: навч. посібник [Текст]; за ред. В.І. Лемішовського. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2007. – 1104 с.
12. Сушко, Д.С. Застосування комп'ютерних технологій у ході проведення аудиту балансу [Текст] / Д.С. Сушко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2010. – № 2 (36). – С. 116 – 122.