

**Сарапіна Ольга Андріївна**

доктор економічних наук, професор  
завідувач кафедри обліку, аудиту і оподаткування,  
Херсонський національний технічний університет,  
м. Херсон, Україна  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1468-420X>  
o\_sarapina@ukr.net

**Єремян Олена Михайлівна**

кандидат економічних наук, доцент  
доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування,  
Херсонський національний технічний університет  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8170-7598>  
number\_one\_2000@ukr.net

## ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ

*У статті викладено теоретико-методологічні положення та практичні рекомендації щодо організації обліку в установах державного сектору. Розкрито сутність категорії «організація» бюджетної установи відповідно до нормативної бази та наукових праць. Проаналізовано основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні. Виділено етапи облікового процесу суб'єктів державного сектору та визначено зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на особливості його організації. Запропоновано обов'язкові елементи Наказу про організацію бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність в частині складання оптимальної структури Наказу про організацію бухгалтерського обліку в установах державного сектору.*

**Ключові слова:** організація; обліковий процес; бухгалтерський облік; елементи організації обліку; Наказ про організацію бухгалтерського обліку; установи державного сектору економіки.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах бухгалтерський облік – це динамічна гнучка система, яка постійно вдосконалюється та покликана забезпечувати, в першу чергу, інтереси власників і баланс їх інтересів з інтересами інших груп користувачів інформації. Тому, в результаті переходу економіки України на ринкові засади зростає потреба кардинальної модернізації не лише методології, а й організації бухгалтерського обліку згідно з міжнародною практикою.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації бухгалтерського обліку у різні часи в своїх працях висвітлювали такі відомі вітчизняні вчені-обліковці, як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, В. А. Дерій, О. О. Дорошенко, В. П. Завгородній, Н. М. Зорій, Левицька, В. С. Лень, Ловінська, В. М., С. В. Свірко, Н. І. Сушко, А. І. Фаріон, Н. М. Хорунжак та інші. Проте це питання не втратило актуальності та залишає за собою низку невирішених проблемних питань. Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в установах державного сектору економіки, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

**Метою** статті є дослідження теоретико-методологічних положень та обґрунтування практичних рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Організація бухгалтерського обліку – це управління обліковим процесом, спрямоване на забезпечення контролю за майном установи, виконання нею зобов'язань, використання матеріальних, трудових та інших ресурсів відповідно до законодавства.

Термін «організація» має різні понятійні відтінки. У найзагальнішому вигляді це впорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів. У науковій літературі «організація бухгалтерського обліку» розглядається як «...система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу», або «...система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії» тощо.

Для кращого розуміння процесу організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах насамперед необхідно визначитися з термінологією, яка застосовується в державному секторі (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення окремих термінів за нормами законодавства**

Термін	Визначення	Акт законодавства, яким визначено значення терміна
Бюджетні установи	«...Органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими»	Ч. 1 ст 2 БК [1]
Бухгалтерський облік	«...Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень»	Ст. 1 Закону № 996 [2]
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	«...Нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам»	Ст. 1 Закону № 996 [2]
Облікова політика	«...Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності»	Ст. 1 Закону № 996 [2]
	«...Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектора для складання та подання фінансової звітності»	4 П. 4 розд. І НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541 [4]

*Джерело узагальнено авторами за даними [1, 2, 4]*

Так, досліджуючи питання понятійного апарату, слід відзначити, що значення терміна «організація бухгалтерського обліку» на законодавчому рівні не визначено. Проте питанням організації бухгалтерського обліку присвячено розд. II Закону № 996 та інші нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку в державному секторі.

На нашу думку, організацію обліку в бюджетних установах можна визначити як систему методів, способів та заходів, які забезпечують оптимальне функціонування бухгалтерського обліку. Атамас П.Й. зазначає, що бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції [12, с. 6-7].

До основних елементів організації бухгалтерського обліку Л. З. Шнейдман відносить визначення основних користувачів облікової інформації, а також їх інтересів відносно цієї інформації [24, с. 83]. Раціональність організації бухгалтерського обліку визначає повноту, достовірність та своєчасність отримання інформації її користувачами. За словами М. С. Пушкар, генерування облікової інформації для управління різних ієрархічних рівнів сприяє процесам інформатизації суспільства [20, с. 6]. Центральним елементом організації бухгалтерського обліку М. І. Кутер називає персонал підприємства (агентів) та існуючі між ними агентські відносини з приводу побудови системи облікового інформаційного забезпечення [17, с. 515].

Дослідження праць різних періодів щодо визначення складників організації бухгалтерського обліку дозволило згрупувати її елементи наступним чином (табл. 2).

Таблиця 2

**Елементи організації бухгалтерського обліку в спеціальній літературі**

Елементи організації бухгалтерського обліку	Автори
Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку (організація праці бухгалтерів, їх правовий статус), методика і техніка виконання облікових процедур (метод, система та процедури обліку)	Кругляков В.; Соколов Я. В.
Документування, документообіг, інвентаризація, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, форми організації роботи бухгалтерської служби, організація праці облікових працівників, організація та функціонування системи внутрішнього контролю, технічне забезпечення бухгалтерського обліку	Безруких П. С.; Богданов Н. А.; Безруких П. С., Івашкевич В. Б.; Кашаев А. Н.; Грабова Н. М.; Даньків Й. Я.; Лучко М. Р.; Остап'юк М. Я.; Дерій В. А.; Кондраков Н. П.; Кутер М. І.; Пушкар М. С.; Сушкевич А. Н.; Skrzywan S.
Процедури забезпечення збереженості документів, облікова політика підприємства	Сушкевич А. Н.
Організація матеріальної відповідальності, інвентаризація (об'єкти, порядок і строки проведення)	Кутер М. І.
Звітність підприємства, її обсяг та зміст	Богданов Н. А.; Безруких П. С.; Івашкевич В. Б., Кашаев А. Н.; Кутер М. І.; Сушкевич А. Н.
Нормативні вимоги, що висуваються до бухгалтерського обліку	Пушкар М. С.; Rajzer K.
Методологічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Ловінська Л. Г.; Стефанюк І. Б.

*Джерело узагальнено авторами за даними [13-22]*

Процеси організації бухгалтерського обліку відбуваються на основі відповідних теоретичних засад, основними з яких вважаються принципи організації бухгалтерського обліку, план організації обліку, співвідношення між централізацією та децентралізацією управління, вимоги суб'єктів управління і зовнішніх користувачів щодо розрізів надання інформації, нормативні вимоги, облікова політика суб'єкта господарювання, план рахунків бухгалтерського обліку.

Серед розглянутих складників організації бухгалтерського обліку одними з найменш досліджених залишаються проблеми вибору форм організації та форм ведення обліку. Взаємне дослідження цих складників свідчить про те, що вони створюють широкі можливості для моделювання системи бухгалтерського обліку на рівні її організації. Актуальність і недостатня наукова розробленість проблем вибору форм обліку визначає необхідність наукового обґрунтування характеру і змісту їх моделювання в цілях підвищення адаптивних властивостей бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Україна знаходиться на шляху до євроінтеграції, про це свідчить уніфікація національних норм бухгалтерського обліку, їх гармонізація з міжнародними стандартами. Разом з тим в останні роки все ж відбуваються певні позитивні зрушення у зазначеній сфері. З метою удосконалення законодавчого врегулювання було ухвалено цілу низку нормативно-правових актів (табл. 3).

**Основні засади нормативно-правового забезпечення  
бухгалтерського обліку у бюджетних установах**

Нормативний акт	Зміст
Бюджетний кодекс України [1]	Визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин; відповідальність за порушення бюджетного законодавства
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2]	Визначає принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Він поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності
Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [3]	Застосовуються суб'єктами державного сектору при визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа
Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [10]	Визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи.
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [4]	Визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про об'єкт обліку у державному секторі.

Основними нормативно-правовими документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, крім Закону України № 996 [2], є План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та порядок його застосування [6], бюджетна класифікація видатків, Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами [11], Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору [9] та багато інших.

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах повинна здійснюватися з моменту їх створення, адже вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку. Раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, аналогічно як і в установах приватного сектора економіки, передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Бюджетні установи, як і інші підприємства, у процесі своєї діяльності використовують основні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2].

Принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бюджетні установи – окремі юридичні особи. Вони ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства для бюджетних установ, 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.

Бюджетні установи свою господарсько-фінансову діяльність ведуть 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 загалом.

Саме дотримання принципів дозволяє спрямовувати обліковий процес на інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління державними фінансами, забезпечення системи стратегічного бюджетного планування, досягнення ефективності всієї аспекти діяльності установи – як фінансової, так і господарської.

Загалом, як свідчить практика, організації обліку в державному секторі економіки притаманний чіткий дворівневий характер (I рівень – державний (макрорівень): організація; II – бюджетна установа (мікрорівень): обов’язок ведення (повноваження головного бухгалтера), який певним чином виключає прояви самостійності у виборі порядку та представлення обліково-аналітичного забезпечення управління. Проте сучасні умови функціонування суб’єктів, які фінансуються з бюджету, ставлять нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких, попри усю складність, повинна знаходити легальне вирішення [14].

Весь обліковий процес бюджетної установи з теоретичної точки зору складається із трьох етапів його здійснення, а саме: первинний облік, поточний облік та підсумковий облік (рис. 1).

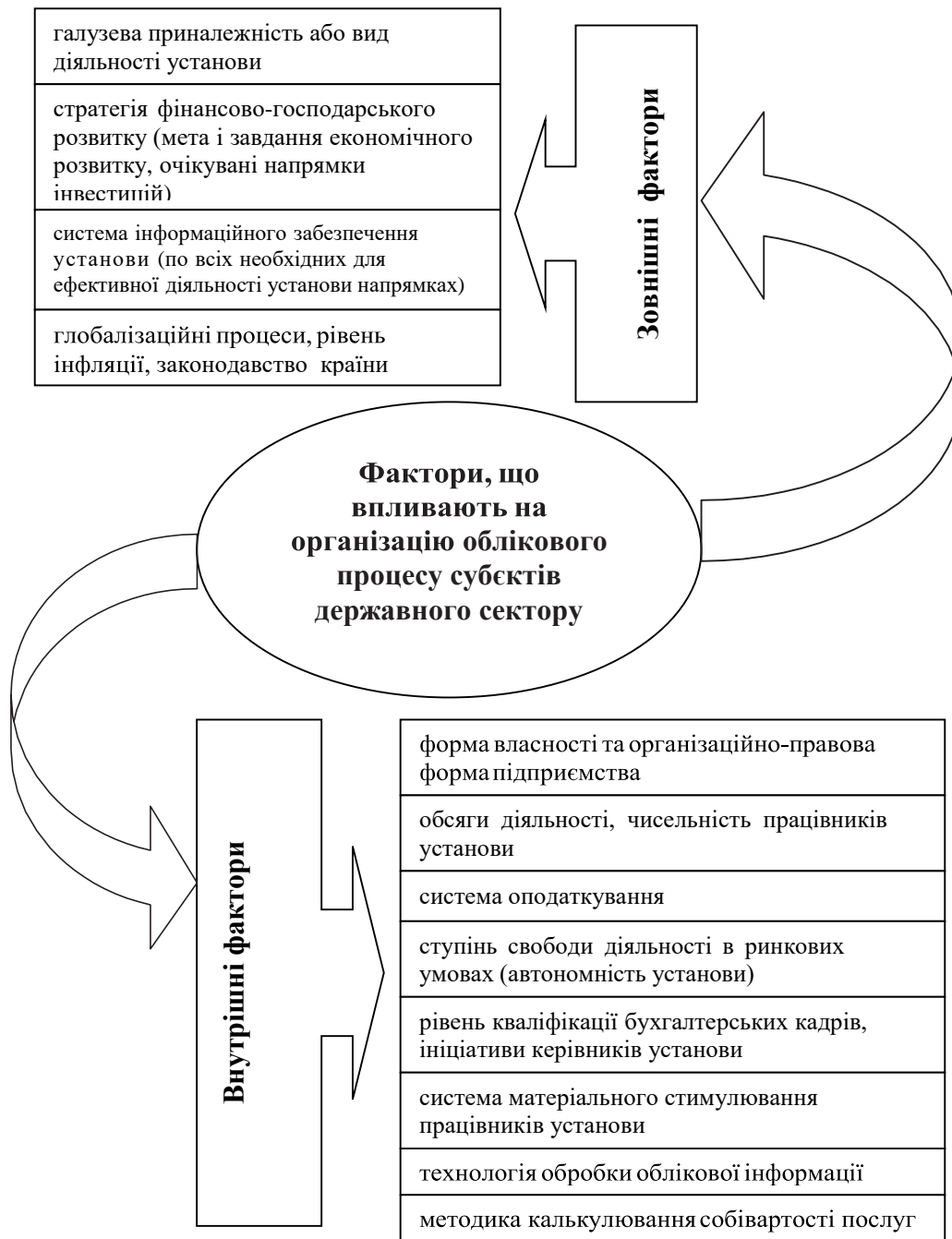


**Рис. 1. Етапи облікового процесу бюджетної установи**

Тобто поділ облікового процесу на етапи відображає його послідовність як у часі, так і в просторі. Ці етапи властиві всім об’єктам обліку.

Раціональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні у першу чергу загальноприйнятих передумов, а саме: вивчення структури установи, організації її діяльності; організація облікового апарату та праці облікових працівників; організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт); організація досконалого володіння головним бухгалтером та працівниками бухгалтерської служби діючої законодавчої бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

При правильній організації бухгалтерського обліку одним із головних завдань є виокремлення тих факторів, які більшою мірою впливають на функціонування господарчої системи. Тому, на особливості й обґрунтування організації облікового процесу суб'єктів державного сектору впливає низка факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх (рис. 2).



**Рис. 2. Фактори, що впливають на організацію облікового процесу бюджетних установ**

Поряд із зовнішніми та внутрішніми факторами необхідно виділити ті фактори, які здійснюють негативний або позитивний вплив. До факторів, які негативно впливають на організацію облікового процесу належать: нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках; недосконалість технічних засобів обліку; неправильна організація облікової праці.

До позитивних факторів належить: раціональна організація роботи облікового апарату, що забезпечує підвищення оперативності та аналітичності бухгалтерського обліку через удосконалення документообігу й облікової документації, прискорення обробки

інформації, ефективне використання робочого часу обліковими працівниками, забезпечення узгодженої та своєчасної роботи на всіх етапах облікового процесу.

За словами Т.М. Чебан, «облікова політика суб'єктів державного сектору є необхідним засобом забезпечення раціональної організації обліку, формування якісного інформаційного забезпечення системи управління ...» [23, с. 27]. Отже, чітка організація бухгалтерського обліку в установі дозволяє: підвищувати оперативність бухгалтерського обліку; дотримуватися чіткості та точності аналітичного й синтетичного обліку; постійно удосконалювати документообіг в установі; раціонально використовувати робочий час облікових працівників; здійснювати точний і своєчасний облік при найменших витратах на його ведення; своєчасно отримувати облікову інформацію для прийняття рішень щодо подальшої діяльності установи.

Згідно з п. 3 ст. 8 розд. III Закону № 996 [2] відповідальним за організацію бухгалтерського обліку, фіксацію фактів усіх проведених господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності впродовж установленого терміну в бюджетній установі є її керівник, який здійснює керівництво відповідно до законодавства і статутних документів. Тому для того, щоб бюджетна установа могла розпочати ведення бухгалтерського обліку, передусім керівник повинен створити бухгалтерську службу (відповідно до структури, визначеної штатним розписом бюджетної установи), організувати роботу всіх структурних підрозділів і комісій так, щоб бухгалтерська служба мала можливість повноцінно здійснювати свою діяльність.

Основним розпорядчим документом бюджетної установи є Наказ про організацію бухгалтерського обліку, який визначає порядок організації і ведення бухгалтерського обліку, ґрунтовані на вимогах НП(С)БО й інших нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зміст наказу про організацію бухгалтерського обліку визначається як вимогами загального законодавства, так і вимогами, встановленими внутрішніми актами, а також особливостями (специфікою) діяльності конкретної бюджетної установи.

Тому, обираючи ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, слід пам'ятати про мету бухгалтерського обліку бюджетних установ – надання достовірної, правдивої і неупередженої інформації. Бухгалтерський облік необхідно організувати таким чином, щоб його дані були своєчасними, точними та достовірними, а показники обліку – єдиними на всіх рівнях управління.

З огляду на зазначене, у табл. 4 представимо обов'язкові, на наш погляд, елементи Наказу про організацію бухгалтерського обліку в установах державного сектору і надамо пропозиції щодо їх змістовного наповнення.

Таблиця 4

**Пропоновані елементи Наказу про організацію бухгалтерського обліку  
в установах державного сектору**

Інформація	Зміст інформації
1	2
Обов'язки головного бухгалтера з підготовки проекту наказу	Відповідно до п.п. 7 п. 13 Типового положення № 59 [10] головним бухгалтером розробляються пропозиції для керівника бюджетної установи з таких напрямів діяльності, які нададуть можливість бухгалтерській службі здійснювати свої повноваження, а саме: – порядок обробки облікових даних з урахуванням галузевих особливостей установи; – системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; – правила документообігу; – додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Необхідність підготовки такого наказу головним бухгалтером пояснюється тим, що саме він організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку в установі (п.п. 1 п. 13 Типового положення № 59).

## Продовження таблиці 4

1	2
Форма організації бухгалтерського обліку	Визначається структура бухгалтерської служби бюджетної установи. Вибір форми організації бухгалтерського обліку залежить від вимог законодавства і вищого за рівнем розпорядника при формуванні й затвердженні штатного розпису бюджетної установи
Форма ведення бухгалтерського обліку	Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку є єдиною для всіх бюджетних установ. Порядок її ведення визначений наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017 № 755 [9]. При веденні бухгалтерського обліку в автоматизованому вигляді (у тому числі і частково) наводиться перелік програмного забезпечення, яке при цьому використовується (включаючи програми, розроблені самостійно)
Перелік посадових осіб, які мають право розпоряджатися рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні документи, бюджетну і фінансову звітність	Наводять: – перелік посадових осіб, яким надано право розпоряджатися рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні і розпорядчі документи, бюджетну, фінансову й іншу звітність; – перелік посадових осіб, уповноважених на отримання та видачу ТМЦ, а також тих осіб, які підписують первинні документи й інші документи, що є підставою, наприклад, для планування витрат, відображення касових і фактичних витрат. Також ті посадові особи, які приймають виконані роботи і послуги на предмет відповідності взятих зобов'язань (підписують акти виконаних робіт, накладні, інші документи)
Визначення порядку видачі підзвітних сум	Визначається перелік постійних авансодержателів. Визначається порядок видачі підзвітних сум іншим посадовим особам бюджетної установи
Окремі моменти ведення бухгалтерського обліку, пов'язані з особливостями його ведення в бюджетній установі	Установлення ліміту залишку грошових коштів у касі. У додатках до наказу наводиться розрахунок ліміту каси на підставі порядку, визначеного в Положенні про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженому постановою НБУ від 29.12. 2017 р. N 148 [7]. Особливості ведення обліку окремих видів матеріальних цінностей, що мають свою специфіку для бюджетної установи (наприклад, списання витрачених медичних препаратів, реактивів, малоцінного медичного інвентарю, ПММ і т. д.) Особливості відображення окремих операцій в обліку. Наприклад, за службовими відрядженнями і службовими поїздками в межах місця розташування бюджетної установи, порядок компенсації за проїзд у службових цілях, списання МШП і ведення оперативного обліку таких предметів і т. п.
Порядок і терміни проведення інвентаризації	У наказі можуть бути визначені порядок і випадки, коли проведення інвентаризації активів і зобов'язань є обов'язковим, оформлення її результатів. Водночас вважаємо, що для цього доцільно розробити окреме Положення про проведення інвентаризації в бюджетній установі, яке ввести в дію наказом керівника. У такому разі склад інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій) і терміни проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку затверджують окремим наказом
Форми робочих документів, відмінних від типових, а також тих, які розроблені установою самостійно	Перераховуються форми, які розроблені самостійно і будуть використані при відображенні господарських операцій (при цьому зразки форм додаються до наказу). До таких форм документів можуть належати: відомості обліку термінів експлуатації основних засобів протягом звітного періоду, маршрутні листи, подорожні листи, посвідчення про відрядження, відомості для обліку періодів перебування основних засобів на складі, в ремонті і т. п.



1	2
Виправлення облікових та суттєвих помилок, які належать до попереднього періоду	<p>Виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності в попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх періодів.</p> <p>Виправлення таких помилок, що належать до попередніх періодів, передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності, крім випадків, коли це недоцільно.</p> <p>Порядок виправлення суттєвих помилок урегульований НП(С)БО 125 [5].</p> <p>Бюджетна установа повинна встановити причину помилки, необхідність коригування сальдо фінансового результату і розмір такого коригування й узгодити з головним розпорядником бюджетних коштів питання доцільності або недоцільності внесення відповідних змін фінансового результату і тільки після цього вносити зміни в реєстри бухгалтерського обліку і звітність. Опис виконаних операцій має бути відображений у Примітках до бюджетної і фінансової звітності за відповідний звітний період</p>
Термін дії наказу і внесення змін	<p>Наказ можна видавати щорічно, а також протягом року вносити до нього необхідні зміни та доповнення, наводити в новій редакції окремі пункти та додатки виходячи з особливостей діяльності бюджетної установи. При цьому слід врахувати, що такі зміни не повинні зачіпати елементів облікової політики, які визначені наказом про облікову політику.</p> <p>Наказ затверджує керівник бюджетної установи, він є внутрішнім документом. Вищому за рівнем органу наказ може бути наданий тільки на його вимогу. При цьому цей наказ не вимагає узгодження з таким органом</p>
Відповідальність посадових осіб за організацію і ведення бухгалтерського обліку	<p>Головний бухгалтер забезпечує дотримання єдиних методологічних підходів до ведення бухгалтерського обліку, складання і надання у встановлені терміни фінансової звітності відповідно до Типового положення № 59, тобто несе відповідальність за дотримання облікової політики в бюджетній установі. Цей момент має бути зафіксований у Положенні про бухгалтерську службу і посадовій інструкції головного бухгалтера (начальника фінансово-економічної служби).</p> <p>Щодо інших осіб бухгалтерської служби відповідальність за операції, які знаходяться в їх веденні, встановлюється посадовими інструкціями (розробляються персонально за кожною посадою виходячи зі штатної структури і розподілу обов'язків усередині бухгалтерської служби), розробленими згідно з чинним законодавством і доведеними до працівника під розпис (під час прийому на роботу або при внесенні змін до таких документів).</p> <p>При визначенні відповідальності головного бухгалтера потрібно вказати, що він несе відповідальність виключно в межах бюджетного законодавства. Таке формулювання дозволить зняти багато запитань, які виникають у контролюючих органах при виявленні порушень, пов'язаних з різними аспектами діяльності бюджетної установи</p>
<b>Додатки до наказу:</b>	
Графік документообігу	<p>Цей документ не має типової форми, складається з урахуванням особливостей штатної структури бюджетної установи, завдань, які вона вирішує, і т. п. виходячи з потреби бюджетної установи відповідно до чинних нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку.</p> <p>Первинні документи, які фіксують факт здійснення операції і складаються під час її проведення, що оформляються згідно з вимогами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 24.05.95 р. № 88 [8], повинні передаватися до бухгалтерської служби відповідно до термінів, які встановлені графіком. Терміни розробки, контролю і передачі документів, зазначені у графіку документообігу, є обов'язковими для всіх посадових осіб установи.</p> <p>Виписки з графіка документообігу доводяться під розпис до всіх посадових осіб бюджетної установи, яких він стосується.</p>
Робочий план рахунків	<p>Робочий план рахунків — це план, основа якого законодавчо визначена, доповнений і деталізований залежно від вимог, специфіки діяльності бюджетної установи (вимоги вищої організації, керівника бюджетної установи і т. д.).</p> <p>У Робочий план слід включати тільки ті субрахунки, які бюджетна установа реально використовує у своїй діяльності.</p>

**Висновки.** Процес реформування бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки знаходиться лише на початковій стадії. Однак, роль бухгалтерського обліку

зростає з кожним роком. Тому, на нашу думку, зважена та обґрунтована система заходів щодо організації бухгалтерського обліку має гарантувати своєчасне та повне інформаційне забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Тільки суворе регламентація методології й організації обліку забезпечить його єдність, порівнянність показників установ різних галузей невиробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

До загальних вимог організації бухгалтерської служби в установах державного сектору економіки повинні належати:

- узгодженість та оперативний зв'язок між окремими виконавцями (головними спеціалістами – бухгалтерами) та головним бухгалтером вищестоящего органу;
- оптимальна внутрішня робота головного спеціаліста – бухгалтера в часі та просторі;
- обслуговування установи загалом та надання оперативної інформації керівнику установи зокрема.

Тому в організації та веденні бухгалтерського обліку керівник бюджетної установи і головний бухгалтер повинні діяти як одноступі.

Добрим об'єктивним підґрунтям досягнення вирішення завдання з удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень в установах державного сектору економіки є дослідження запитів і потреб системи управління, а також максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки. Перспективність цих напрямів досліджень полягає в удосконаленні організації праці облікових працівників, а також підвищенні ефективності діяльності бюджетних установ на основі поліпшення рівня управління процесами надання послуг.

#### Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010р. № 2456-VI [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV. Редакція від 03.01.2017р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Надання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 28.12.2009 р. № 1541. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміна облікових оцінок і виправлення помилок», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>
6. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>
7. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою НБУ від 29.12.2017 р. N 148 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>
8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
9. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання, затверджено наказом Мінфіну від 08.09.2017 № 755. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
10. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>
11. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними

- цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства від 29.12.2015 р. № 1219 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#n4>
12. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник / П.Й. Атамас – Київ: Центр навчальної літератури, 2015. – 288 с.
  13. Вейлл П. Искусство менеджмента / Вейлл Питер. – М.: Новости, 1993. – 221 с.
  14. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади; дис. к.е. н: 08.06.04 / Войналович Олена Петрівна. – Житомир, 2006. – С. 305.
  15. Гвишиани Д. М. Организация и управление / Гвишиани Д. М. – [изд., 3-е, перераб.]. – М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1998. – С. 332.
  16. Захарьин В. Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В. Р. Захарьин – М.: ИНФРА-М: ФОРУМ, 2003. – 304 с.
  17. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М. И. Кутер – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
  18. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
  19. Парамонов Ф. И. Рационализация аппарата управления предприятиями / Ф. И. Парамонов – М.: Экономика, 1989. – 238 с.
  20. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [монографія] / М. С. Пушкар – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
  21. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / В. Сопко - [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
  22. Тарнавська Н. П. Менеджмент: теорія та практика: [підручник для вузів] / Н. П. Тарнавська, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 1997. – 456 с.
  23. Чебан Т.М. Нормативне регулювання облікової політики державних і комунальних підприємств: критична оцінка та перспективи розвитку. *Теорія та методологія обліку, оподаткування, аудиту та аналізу в системі інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання: колективна монографія* [Текст] / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сараніної; ХНТУ. – Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2018. – С. 16-28.
  24. Шнейдман Л. З. Уроки истории / Л. З Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 12. – С. 82-86.

#### References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). The Budget Code of Ukraine. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. (in Ukr.).
2. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: the Law of Ukraine (2015). Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (in Ukr.).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2015). Methodical recommendations for the accounting policy of the public sector. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>. (in Ukr.).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2009). The National Public Accounting Standards (Standard) 101 "Providing Financial Statements. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>. (in Ukr.).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2010). National accounting (public accounting) standard in the public sector 125 «Changing accounting estimates and correction of errors». Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>. (in Ukr.).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2013). The plan of accounting in the public sector. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>. (in Ukr.).
7. National Bank of Ukraine (2017). Regulation on cash operations in national currency in Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>. (in Ukr.).
8. Ministry of Finance of Ukraine (1995). Regulation on documentary maintenance of records in accounting. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>. (in Ukr.).
9. Ministry of Finance of Ukraine (2017). Approval of standard forms of memorial orders, other accounting registers of public sector entities and the procedure for their compilation. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>. (in Ukr.).
10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011). Typical provision on the accounting service of a budgetary institution. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>. (in Ukr.).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2015). Typical correspondence of subaccounting books for displaying transactions with assets, capital and liabilities by managers of budgetary funds and state trust funds. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/registries/show/z0086-16#n4>. (in Ukr.).

12. Atamas, P.J. (2015). *Basics of Accounting in Budgetary Institutions. Tutorial*. Kyiv: Center for Educational Literature (in Ukr.)
13. Weill, P. (1993). *The Art of Management*. Moscow: News. (in Russ.)
14. Voinalovich, O.P. (2006). *Organization of accounting: theoretical and methodical principles*. Zhytomyr (in Ukr.)
15. Gvishiani, D. M. (1998). *Organization and Management*. M.: Izv-MGTU them. N. E. Bauman (in Russ.)
16. Zakharyin, V.R. (2003). *Theory of accounting: [textbook]*. M.: INFRA-M: FORUM (in Russ.)
17. Kutter, M.I. (2006) *Accounting Theory: [textbook]*. Moscow: Finances and Statistics (in Russ.)
18. Butinets F.F., Oliynyk O. V., Shigun M. M. & Shulepov S. M. (2001). *Organization of accounting: [curriculum vitae]. manual for the stud special "Accounting and Audit" higher. teach.* Zhytomyr: LIFE (in Ukr.)
19. Paramonov, F.I. (1989). *Rationalization of the enterprise management apparatus*. Moscow: Economics. (in Russ.)
20. Pushkar, M.S. (2006). *Creative accounting (creation of information for managers): [monograph].- Ternopil, Carte blanche* (in Ukr.)
21. Sopko, V. (2000). *Accounting: [curriculum vitae]. manual*. K.: KNEU (in Ukr.)
22. Tarnavska, N. P. (1997). *Management: Theory and Practice: [textbook for universities]*. - Ternopil: Carte Blanche (in Ukr.)
23. Cheban T.M. *Regulatory regulation of the accounting policy of state and communal enterprises: a critical assessment and prospects of development. Theory and methodology of accounting, taxation, audit and analysis in the system of information management of economic entities: collective monograph [Text] / per collections. edit doctor of sciences, prof. O.A. Sarapina; KhNTU - Kherson: Publishing House of the FOP Vishemyrsky VS, 2018. - P. 16-28.* (in Ukr.)
24. Schneidman, L. S. (1997). Lessons from History. *Accounting*, 12, 82-86 (in Russ.)
25. Stabryła, A. (1990). *Modelowanie elastycznych rozwiązań struktury organizacyjnej*. Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie (in Pol.)

**Sarapina Olha Andreevna,**

Doctor of Economics, Professor,  
Kherson National Technical University,  
Kherson, Ukraine  
o\_sarapina@ukr.net

**Yeremian Olena Mikhailovna**

PhD, Associate Professor,  
Kherson National Technical University,  
Kherson, Ukraine  
number\_one\_2000@ukr.net

**ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN INSTITUTIONS  
OF THE PUBLIC SECTOR OF THE ECONOMY:  
THEORETICAL-METHODOLOGICAL AND PRACTICAL APPROACHES**

**Introduction.** *In modern terms, accounting is a dynamic, flexible system, which is constantly being improved and designed to ensure, first of all, the interests of the owners and balance their interests with the interests of other groups of users of information. Therefore, as a result of the transition of Ukraine's economy to market principles, the need for cardinal modernization of not only methodology, but also the organization of accounting in institutions of the public sector of the economy has increased in accordance with international practice. So, this question is relevant for further research and scientific and practical discussions.*

**Purpose.** *The purpose of the article is to study theoretical and methodological provisions and to substantiate practical recommendations on the organization of accounting in public sector institutions of the economy.*

**Results.** *In the article the researcher of theoretical and methodological provisions and practical recommendations on the organization of accounting in public sector institutions. For a better understanding of the process of organizing accounting in budgetary institutions, disclosing the category of "organization" of a budget institution that is consistent with the regulatory framework and scientific works. The proposed*

*definition of the organization of accounting in budgetary institutions as a system of methods, methods and measures that ensure the optimal functioning of accounting is proposed.*

*On the basis of the research of scientific works of different periods on the definition of the components of the organization of accounting in the article, its elements are grouped. A reciprocal study of these constituents suggests that they create great opportunities for modeling the accounting system at the level of its organization.*

*The main principles of legal and regulatory support of accounting in budgetary institutions in Ukraine are considered. It is proved that the rational organization of accounting in budgetary institutions, as well as in institutions of the private sector of the economy, provides for the application and observance of generally accepted principles of accounting. It is compliance with the principles that allows directing the accounting process to the information and analytical support of the public finance management system, ensuring the system of strategic budget planning, and achieving the effectiveness of all aspects of the institution's activities, both financial and economic.*

*The stages of the accounting process of public sector entities are characterized and external and internal factors are determined which influence on the peculiarities and organization of its organization. The factors that have a positive and negative impact on the organization of the accounting process are revealed.*

*It is proved that a clear organization of accounting in the institution allows: to increase the efficiency of accounting; to observe the precision and accuracy of analytical and synthetic accounting; continuously improve the workflow of the institution; rational use of working time of accountants; to carry out accurate and timely accounting at the least expenses for its management; receive timely accounting information for decision-making on further activities of the institution.*

**Originality.** *The mandatory elements of the Order on the organization of accounting in public sector institutions are proposed and its content is determined. The application and analysis of the presented elements has practical value in terms of drawing up the optimal structure of the Order on the organization of accounting in public sector institutions. Using the optimal structure of the Order on the organization of accounting, administrators ensure the maximum effectiveness of organization of the accounting process in the institution and clear regulation of the activities of all participants in the accounting process.*

**Conclusion.** *The role of accounting grows with each passing year. Therefore, in our opinion, a weighted and well-grounded system of measures for the organization of accounting should guarantee timely and complete informational support for internal and external users. Accounting should be organized in such a way that its data are timely, accurate and accurate, and accounting records are unique at all levels of management. So, in the organization and conduct of accounting, the head of a budget institution and chief accountant must act as co-thinkers.*

*A good objective basis for solving the problem of improving the information base for making managerial decisions in public sector institutions is to investigate the requests and needs of the management system, as well as to maximize the use of the possibilities of computer equipment. The prospect of these areas of research is to improve the organization of the work of accounting officers, as well as to increase the efficiency of the activities of budget institutions on the basis of improving the level of management of service delivery processes.*

**Keywords:** *organization; accounting process; accounting; elements of accounting organization; order on the organization of accounting; institutions of the public sector of the economy.*

*Одержано редакцією: 10.01.2019  
Прийнято до публікації: 22.01.2019*