

3. Голов С.Ф. Теория многоцелевого бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. — 2011. — № 4. — С. 3—13.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163.
5. Соколов Я.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы // проблемы учета и анализа / Сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И. Савичева // Под. ред. А.Д. Ларионова. — СПб.: И-во СПГ ГУЭФ, 2001. — С. 135—145.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
7. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. — М.: Бухгалтерский учет, 2003. — 95 с.
8. Вигівська І.М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика / Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. — Житомир: ЖДТУ, 2010.
9. Момот Т., Шатенко А. Проблеми фінансового обліку публічних компаній у формуванні системи корпоративної безпеки // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. — Тернопіль: ТНЕУ, 2010. — С. 70—73.
10. 2003 Annual Review of Financial Reporting Matters. — Huron Consulting Group LLC, 2004. — 18 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 657

**В.Л. Дідик**, здобувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ НА ЗЛАМІ ТИСЯЧОЛІТЬ**

*АННОТАЦІЯ. В статтє рассмотрєны вопросы развития форм бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях Украины в 20-ом и в начале 21-го столетия. На основе изложенных материалов даны рекомендации по развитию мемориально-ордерной формы в контексте модернизации бюджетного учета.*

**КЛЮЧЕВІ СЛОВА:** бухгалтерський учет, форма бухгалтерського учета, бюджетні установи.

*ABSTRACT. The questions of development of forms of cost accounting institutions of Ukraine in the 20th and early 21st century. Based on the materials presented by the author gives recommendations for the development of a memorial and an order form in the context of the modernization budget accounting.*

KEY WORDS: accounting, the form of accounting, budgetary institutions.

*АНОТАЦІЯ. У статті розглянуті питання розвитку форм бухгалтерського обліку бюджетних установ України в 20-му та на початку 21-го століття. На основі викладених матеріалів дано рекомендації з розвитку меморіально-ордерної форми в контексті модернізації бюджетного обліку.*

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, форма бухгалтерського обліку, бюджетні установи.

XX сторіччя було ознаменоване початком науково-технічної революції, яка сприяла динамічному розвитку усіх елементів бухгалтерського обліку і, перед усім, його форм, під якими сьогодні розуміють певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них [1]. Бухгалтерський облік у бюджетних установах України не є виключенням, оскільки вказана складова національної облікової системи за останнє сторіччя пройшла шлях від простої до подвійної бухгалтерії, від головної книги до меморіально-ордерної форми обліку.

Літературні джерела дають досить обмежену інформацію щодо першої чверті зазначеного періоду, однак відомо, що як реєстри аналітичного обліку використовуються картки, відомості і головна книга, яка одночасно виконує узагальнюючі функції на рівні синтетичного обліку [2—4].

Зміна кошторисної форми фінансового рахівництва бюджетною, розширення кола операцій, розробка їх класифікації та виділення відповідно до неї напрямків обліку, призводить до розширення кола реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. Так, Інструкцією з рахівництва та звітності адміністративних установ від 24 серпня 1924 р. визначено склад і мінімальна кількість книг для рахівництва [5]. Як реєстри аналітичного виділено:

- книгу обліку кредитів;
- зведену картку обліку розасигнованих кредитів;
- касову книгу;
- книгу поточних рахунків;
- книгу іноземної валюти;
- книгу цінних паперів;

- ресконтро підзвітних осіб;
- книгу доходів;
- книгу видатків;
- книгу особових рахунків співробітників установи;
- картку видаткового розпису;
- книгу депонентів;
- книгу депозитних цінностей.

Реєстром синтетичного обліку виступає головна книга (поки що це умовна назва і аж ніяк не власне ім'я). Цікавим моментом є розподіл джерел отримання даних для реєстрації на *первинні документи*, до яких відносяться ті, що підтверджують факт здійснення однієї будь-якої операції (рахунки, фактури, акти про прийняття чи виключення із стану майна, відомості на заробітну плату, авансові звіти і т.п.) та *документи другого порядку*, до яких відносяться прибуткові та видаткові касові ордери, а також меморіальні ордера, що об'єднують групу документів. Такий поділ визначався необхідністю утворення різних за ступенем узагальнення інформаційних потоків. Вочевидь, що в наведеній класифікації бухгалтерських документів проступає спроба пристосування понять аналітичного та синтетичного обліку до первинного етапу облікового процесу [2].

Отже, меморіальні ордери виступають лише як засіб накопичення інформації щодо кількох документів однієї категорії і не відіграють значної ролі — це підтверджує повна свобода щодо їх ведення і наявності. Відповідно до цього, головна книга виступає своєрідною підсумковою простою оборотно-сальдовою відомістю, що заповнюється три рази на місяць на підставі документу другого порядку — балансу оборотів.

Перегляд підходів до руху інформаційних потоків, спроба підвищення контролю за використанням коштів бюджетними організаціями, призводить до розширення складу облікових реєстрів [2, 6]. Натомість існуючим одинадцяти вводиться п'ятнадцять реєстрів аналітичного обліку, при цьому аналітичний облік операцій по бюджетним коштам і позабюджетним тепер здійснюється окремо.

Для досягнення більшої достовірності інформації та уникнення помилок при реєстрації, вводиться паралельна реєстрації даних первинних документів у трьох формах реєстрів: журналі операцій; контрольній книзі, що замінює головну книгу і виступає, таким чином, реєстром синтетичного обліку; книги та картки

— реєстри аналітичного обліку [6]. Змінюється і ступінь зв'язання даних. Отож, схема облікової реєстрації набуває більш складного вигляду.

Сорокові роки визначаються у вітчизняній обліковій практиці як початок розповсюдження меморіально-ордерної форми. Щодо обліку бюджетних установ, зазначений етап припадає на післявоєнне десятиріччя. Розширенням складу реєстрів аналітичного обліку накопичувальними відомостями вимагає перегляду існуючої групи аналітичних реєстрів. Отже, відбувається значне скорочення складу книг і карток: по-перше, через повернення до практики поєднання аналітичного обліку виконання кошторису бюджету та позабюджетних коштів у межах одного носія інформації; по-друге, завдяки утворенню багатофункціональних форм реєстрів [7]. Так, кількість книжок зменшується до семи, а потім до п'яти:

- касова книга;
- книга обліку поточних рахунків і розрахунків;
- книга обліку кредитів (асигнувань) та видатків;
- книга обліку матеріалів, продуктів харчування і основних засобів;
- книга обліку спеціальних коштів;

Основним реєстром синтетичного обліку виступає Головна книга, яка у доповненні з реєстраційним журналом реалізує принцип хронологічно-систематичної реєстрації. Оборотні відомості складаються як кінцеві перевірочні реєстри.

Спрощення ведення аналітичного обліку дало змогу невеликим бюджетним установам (дитячим садкам, яслам, школам, окремим медичним установам) перейти до спрощеної форми обліку: Журнал — Головної. При зазначеній формі реєстраційний журнал і Головну книгу поєднувала у собі Журнал — Головна, а оборотні відомості за синтетичними рахунками взагалі не склалися.

У кінці п'ятдесятих років, знов таки з деяким запізненням, бюджетні установи починають опановувати журнально-ордерну форму обліку. Вона вводиться в практику діяльності вищих навчальних закладів і науково-дослідних інститутів.

У той же час починається централізація облікового процесу, що призводить до поступової ліквідації самостійних бухгалтерій невеликих бюджетних організацій. Централізовані бухгалтерії беруть за основу меморіально — ордерну форму обліку, а отже і спрощена форма Журнал — Головна припиняє своє існування в площині облікового процесу бюджетних організацій.

Упродовж наступних тридцяти років випрацьовуються механізми по удосконаленню облікових реєстрів. Змінюється схеми меморіально-ордерної та журнально-ордерної форми обліку — вони набувають сучасного вигляду, поступово здійснюється перехід до механізованого способу обробки інформації, а потім і автоматизованого.

Наприкінці ХХ ст. було внесено зміни щодо форми реєстрації облікових операцій Наказом ГУДКУ від 06.10.2000 № 100 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» та Наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 «Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання».

Відповідно до зазначеного Наказу, натомість значного переліку реєстрів аналітичного обліку бюджетних установ (10 позицій) було введено шість форм документів бухгалтерського оформлення:

- Картка аналітичного обліку касових видатків;
- Картка аналітичного обліку фактичних видатків;
- Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам;
- Картка аналітичного обліку готівкових операцій;
- Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.

Зазнав незначних змін склад меморіальних ордерів: їх кількість збільшилась до 16; Інструкція з їх застосування містить як ручні форми меморіальних ордерів, так і їх автоматизований варіант.

На зламі тисячоліть в Україні створились реальні передумови для кардинальних перетворень у сфері бюджетного обліку в цілому та бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема. На реалізацію цих перетворень спрямовано Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 рр, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 [8]. Основними напрямками реалізації Стратегії є:

— удосконалення системи бухгалтерського обліку: розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат; розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерсь-

кого обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

— удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів шляхом: удосконалення методології складення форм звітності та їх удосконалення; розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; удосконалення методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій;

— створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, що передбачатиме: модернізацію фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; адаптацію бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складення звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами Державного казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

Вочевидь, реалізація намічених Стратегією модернізації завдань призведе до нової спроби рішення проблем облікової реєстрації бюджетних установ. Суцільна комп'ютеризація вимагає нових підходів. Наприклад, такий недолік паперової бухгалтерії, як трудомісткість, пов'язаний зі значною кількістю облікових реєстрів, не є проблемою при автоматизованій обробці інформації. Отож, при розробці форм слід зважати виключно на функціональні властивості майбутнього носіїв інформації, а тому принципами їх побудови повинні стати: послідовність (постійний, точний зв'язок аналітичного та синтетичного обліку); універсальність (можливість використання у різних підсистемах бухгалтерського обліку); аналітичність (можливість проведення експрес аналізу за даним реєстрів для прийняття певного рішення чи дій); суцільність (можливість реалізації всіх трьох етапів облікового процесу за усіма напрямками обліку у вигляді суцільної ланцюгової задачі).

## Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV: Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Свірко С.В. Розвиток форм облікової реєстрації у практиці діяльності бюджетних установ України // Вісник. Економіка. Вип. 53. — К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2001. — С. 50—54.
3. Первое бухгалтерское совещание с участием представителей губернского и уездных земств и заведующих окладной частью Киевской губернии 4—8 апреля 1912 г. — 1912. — С. 18.
4. Грасс В. Материалы по организации однотипного счетоводства в уездных земствах. — 1913. — 116 с.
5. Галаган А.М. Государственное счетоводство. — 1928. — С. 33.
6. Дедков Е.П. Развитие бюджетного учёта. — 1962. — С. 72, 78.
7. Инструкция по бухгалтерскому учёту по двойной системе в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах. — 1939. — С. 68.
8. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007—2015 рр.: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34: Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 657

**М.В. Дунаєва**, старший викладач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНЮВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

**АННОТАЦІЯ.** В статті розглядається порядок оцінки виробничих запасів. Головне уваження приділяється вибору правильної оцінки запасів, так як точне формування себестоимости їх списання впливає на величину прибутку.

**КЛЮЧЕВІ СЛОВА:** запаси, оцінка, класифікація, активи, матеріали, себестоимость, отчетность.

**ABSTRACT.** The order of estimation of production supplies is examined in the article. Main attention is spared the choice of correct estimation of supplies, because the exact forming of prime price of their writing influences on a size arrived.