

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ ВІТЧИЗНЯНИХ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: МИНУЛЕ ТА СУЧАСНІСТЬ

ВАСИЛЬ ПІГОШ,
канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку і фінансів, Мукачівський
державний університет

В статті розглядаються питання організації праці головних бухгалтерів в контексті історичного розвитку та сучасних завдань та надбань науки та практики. Автором доведено, що положення щодо організації праці вітчизняних головних бухгалтерів саме бюджетних установ, як в постановці завдання, так і його реалізації, набули найбільшого розвитку у останнє десятиріччя. В статті проаналізовано та визначено всі позитивні положення новацій в сфері організації праці головних бухгалтерів бюджетних установ та визначено шляхи її подальшого розвитку: удосконалення підходів то організації оцінки діяльності головних бухгалтерів та мотивації їх праці.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетні установи, головні бухгалтери, організація праці, оцінка діяльності.

ВСТУП

Бухгалтерський облік бюджетних установ України перебуває на заключній стадії свого реформування. Нагадаймо, що відповідно по переліку заходів, передбачених Постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.07 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007 – 2015 рр.» (далі – Стратегія), власне всю сукупність намічених кроків умовно розподілена на три блоки: удосконалення системи бухгалтерського обліку, удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Детальне вивчення намічених заходів свідчить про багатоплощинність вищевказаної Стратегії, а саме: перші її два блоки передбачають перегляд та оновлення діючої методології та методики бюджетного обліку в розрізі всіх його етапів – первинного, поточного та підсумкового, а третій спрямований на удосконалення організаційних його положень. Зауважимо, що більш як за двадцятирічний період розвитку вітчизняного бюджетного обліку фактично вперше здійснено постановку питання про уніфікацію підходів до організації бюджетного обліку на державному рівні.

Важливим серед інших його аспектів слід визнати напрям з організації праці головних бухгалтерів бю-

джетних установ, які найчастіше де-факто виконують функції фінансових менеджерів найвищого рівні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання організації праці облікових працівників в цілому розглядалось досить обмежено в спеціалізованій літературі. Саме на тлі їх відсутності варто відмітити результати наукових досліджень д.е.н., проф. Свірко С.В., представлені в її працях, в яких відомий фахівець в галузі бюджетного обліку послідовно опрацьовує питання організації праці облікового персоналу, у тому числі її технічного, інформаційного, соціального, ергономічного забезпечення, а також її розвитку [1–4]. Втім, вказані положення були сформовані автором до моменту прийняття Стратегії, а тому, хоча і не втратили своєї актуальності та цінності, оскільки виступають певним її праобразом, не враховують результатів реалізації останньої у часі.

Пошук більш пізніх публікацій завершився вивченням єдиної праці вчених-обліковців Ксьонжик І.В., Нікітіна Р.Є., в якій презентовані результати досліджень з питань мотиваційних аспектів праці бухгалтерів бюджетних установ у досягненні високої ефективності облікового процесу в бюджетних установах [5]. Загальні положення з організації праці головних бухгалтерів бюджетних установ, ви-

кладені в єдиному вітчизняному навчальному посібнику з організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, виданому у 2000 році, не дають можливості оцінити здійснені кроки з організації праці головних бухгалтерів.

Мета статті та її завдання. Опрацювати закріплені бюджетним законодавством підходи до організації праці облікових працівників в контексті історичного її розвитку, а також сформулювати шляхи підвищення її ефективності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

ІСТОРИЧНІ НАДБАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРАЦІ ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ХХ СТ.

Питання організації праці вітчизняних головних бухгалтерів бюджетних установ не є новим, а тому потребує дослідження в часі. Зауважимо, що загалом праобразом нинішніх головних бухгалтерів бюджетних установ слід вважати головного обліковця при княжому дворі часів Київської Русі – дворського, чи дворецького, до функцій якого входило передусім завідування княжим скарбом [4, с.35].

Згадок про регламентацію його дій в межах вказаних функціональних обов'язків історія бухгалтерського обліку не залишила, але, оскільки двірський мав вести облік як облік власне державної казни, так і облік діяльності військових дружин, вочевидь його повноваження та функції мали чіткі орієнтири [6, с. 26].

Централізовані підходи до організації праці головних бухгалтерів бюджетних установ були сформовані на початку ХХ сторіччя, при цьому необхідність опрацювання таких підходів була спричинена утворенням великої кількості бюджетних установ на «1/6 суші» земної кулі – Союзу Радянських Соціалістичних Республік [4, с.60-62].

Так, у середині 20-х років уперше здійснюється спроба упорядкування та регулювання рахівництва державних установ СРСР у вигляді Інструкції з рахівництва і звітності для адміністративних урядових установ, затверджені Постановою РКІ СРСР від 21.08.1924 р. Серед іншого Інструкція визначала обов'язки головних бухгалтерів установ, які полягали у: загальному нагляді та відповідальності за постановку рахівництва та звітності (щодо головних бухгалтерів як центральних установ, так і місцевих органів); безпосередньому керівництві рахівництвом та звітністю центральних установ (щодо головних бух-

галтерів наркоматів); нагляді за технікою рахівництва і звітності місцевих органів; відповідальності за правильність та точність виконання розпоряджень головного бухгалтера відповідного наркомату (щодо головних бухгалтерів місцевих органів) [7, с.32].

Також Інструкцією було передбачено дії бухгалтера у разі його відмови щодо здійснення операції, які полягали у письмовому умотивуванні його вчинку. Посилення контрольних функцій держави у сфері економіки та проведення відповідних заходів у межах зазначеної тенденції призвело до виявлення фактів значних порушень в усіх її галузях. Як наслідок цього, 7 серпня 1932 р. було прийнято Закон «Про охорону майна державних підприємств, колгоспів і кооперації, і посилення суспільної (соціалістичної) власності», яким за певну категорію економічних правопорушень передбачалась найвища міра покарання – розстріл з конфіскацією усього майна, а за пом'якшувальних обставин розстріл міг бути замінений на позбавлення волі не менше 10 років з паралельною конфіскацією майна [4, с.70; 8, с. 226].

У сфері діяльності рахункових підрозділів бюджетних установ ці процеси набули прояву у вигляді окремих положень Постанови РНК СРСР від 29.09.1932 р. «Про права та обов'язки головних і старших бухгалтерів в установах і господарських організаціях», а саме [9, с.13–14]: головний (старший) бухгалтер оголошувався «вірним вартовим захисту соціалістичної власності», (з 1935 р. головний (старший) бухгалтер відповідно до оновленого законодавства СРСР прирівнювався за ступенем відповідальності за наслідки фінансово-господарської діяльності установ до керівника установи як розпорядника кредитів); головний (старший) бухгалтер стає інформатором відповідних органів влади: у разі отримання ним від керівника установи незаконного розпорядження, дана посадова особа до виконання цього розпорядження мала письмово звернутись до керівника з роз'ясненням незаконності розпорядження; у випадку отримання письмового підтвердження усного розпорядження керівника головний (старший) бухгалтер повинен був прийняти його до виконання, але при цьому терміново повідомити про зазначені дії організації вищого рівня; якщо ж розпорядження підпадало під категорію дій, які кваліфікувались як кримінальні злочини, головний (старший) бухгалтер, не виконуючи розпорядження, повідомляв про нього вищестоящі органи.

Вивчення інших положень як вищевказаної Ін-

струкції 1932 року, так і її більш пізнього її варіанту від 1938 р. не дає можливості засвідчити подальшого розвитку положень щодо організації праці головного бухгалтера [10].

Права та обов'язки головного бухгалтера бюджетних установ, а також розмежування напрямів його контролю та видів відповідальності за ведення бухгалтерського обліку у загальному вигляді вперше були закріплені Постановою Ради Міністрів СРСР № 3271 від 17.09.1947 р. «Про головні (старших) бухгалтерів державних, кооперативних, громадських установ, організацій і підприємств» [11].

Надалі вони набули розвитку та були оприлюднені і закріплені нормативно через Постанову Ради Міністрів СРСР № 923 від 06.11.1964 р. «Про головних (старших) бухгалтерів державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств, організацій і установ», а також Постанову Ради Міністрів СРСР № 59 від 24.01.1980 р. «Про заходи щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку та підвищення її ролі в раціональному і економному використанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» [12, 13].

У відповідності до зазначених нормативних положень до обов'язків головного бухгалтера бюджетних установ входило забезпечення:

1) активного застосування сучасних засобів механізації та автоматизації обліково-обчислювальних робіт, прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку;

2) повноти обліку грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та основних засобів, а також своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом;

3) достовірного обліку видатків та витрат, виконання кошторисів видатків, витрат, виконання робіт, складання економічно обґрунтованих звітних калькуляцій собівартості продукції, робіт і послуг;

4) точності обліку результатів господарсько-фінансової діяльності організації, установи відповідно до встановлених правил;

5) правильного нарахування і своєчасного перерахування платежів до державного бюджету, внесків на державне соціальне страхування, коштів на фінансування капітальних вкладень;

6) участі у роботі юридичних служб з оформлення матеріалів щодо недостач і розкрадання грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей та контролю за передачею цих матеріалів у судові та слідчі

органи, а за відсутності юридичних служб - безпосереднє здійснення цих функцій;

7) перевірки організації бухгалтерського обліку і звітності в структурних одиницях, а також у господарствах, виділених на окремий баланс, своєчасний інструктаж працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності та економічного аналізу;

8) складання достовірної бухгалтерської звітності на основі первинних документів і бухгалтерських записів, представлення її у встановлені терміни відповідним органам;

9) здійснення економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності організації, установи за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, попередження втрат і непродуктивних витрат;

10) необхідної допомоги постійно діючим виробничим нарадам, суспільним групам економічного аналізу та органам народного контролю в використанні облікових даних для роботи з виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів;

11) активної участі працівників бухгалтерського обліку в розробці та здійсненні заходів, спрямованих на дотримання державної дисципліни;

12) своєчасного проведення спільно з іншими підрозділами та службами у структурних одиницях, а також у господарствах, виділених на окремий баланс, перевірок і документальних ревізій та підготовки пропозицій щодо поліпшення їх роботи;

13) збереження бухгалтерських документів, оформлення і передачу їх у встановленому порядку в архів.

Порівняння положень вказаних нормативних актів свідчить про незначні коригувальні зміни в частині обов'язків, повноважень з контролю та прав головних бухгалтерів, що були здійснені за 16 років.

В той же час, Постанова Ради Міністрів СРСР № 59 від 24.01.1980 р., на відміну від Постанов Ради Міністрів СРСР №3271 та №923, вперше чітко визначала перелік порушень, за які головний бухгалтер ніс персональну відповідальність відповідно до законодавства, зокрема:

1) неправильного ведення бухгалтерського обліку, наслідком чого є його занедбаність та спотворення показників бухгалтерської звітності;

2) прийняття до виконання і оформлення документів по операціям, які суперечать встановленому порядку прийому, оприбуткування, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей;

3) несвоєчасної і неправильної вивірки операцій за рахунками в банках, розрахунків з дебіторами та кредиторами;

4) порушення порядку списання з бухгалтерських балансів нестач, дебіторської заборгованості та інших втрат;

5) несвоєчасного проведення в структурних одиницях, а також у господарствах, виділених на окремий баланс, перевірок і документальних ревізій;

6) складання недостовірної бухгалтерської звітності з вини бухгалтерії;

7) інших порушень положень та інструкцій з організації бухгалтерського обліку;

8) порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність;

9) не своєчасного здійснення грошових стягнень з посадових осіб на основі постанов комітетів народного контролю;

10) порушення термінів подання звітності.

Зауважимо, що Інструкція з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, що перебувають на державному бюджеті СРСР, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР № 61 від 10.04.1987 р., в частині організації праці головних бухгалтерів повністю базувалась на положеннях Постанови № 59 від 24.01.1980 р., а тому не містила новацій в цій сфері [14].

НОВАЦІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ПРАЦІ ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ХХІ СТ.

Прийняття у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» внесло певні корективи у визначення загальним напрямів роботи головних бухгалтерів в цілому та головних бухгалтерів бюджетних установ зокрема. Згідно п.7 ст.8 вказаного Закону України віднесено: забезпечення дотримання на підприємстві (бюджетній установі) встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; прийняття участі в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства (бюджетній установі); забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства (бюджетної установи).

В той же час, у 2000 році світ побачив перший в Україні навчальний посібник з організації бухгалтерського обліку бюджетних установ, в якому провідна вчена-обліковець в галузі бюджетного обліку д.е.н., проф. Свірко С.В. презентувала авторську позицію щодо організації праці головних бухгалтерів бюджетних установ, визначивши їх функції, обов'язки, права в контексті специфіки діяльності власне бюджетних установ, а також напрями і види відповідальності вказаної категорії облікових працівників [15, с.111–116].

Варто зазначити, що десятиріччя відносної «тиші» в сфері досліджень з організації праці головних бухгалтерів не завадили провідним методологам бюджетного обліку – фахівцям Державної казначейської служби та Міністерства фінансів України – сформулювати науково-обґрунтовану концепцію організації роботи облікового підрозділу бюджетних установ загалом та роботи головних бухгалтерів вказаних суб'єктів господарювання зокрема. Первинно її положення були закріплені ст.56, п.3 Бюджетного кодексу України, в якій зазначається, що «...Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах – головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України. Призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, відповідно до законодавства про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України...» [16].

На виконання положень Бюджетного кодексу України та реалізацію сформованих підходів до організації праці головних бухгалтерів було розроблено та затверджено низку нормативних актів, серед яких чільне місце обіймає Постанова Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011р. «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи».

Серед іншого вказаний нормативний документ закріплює перелік вимог до професійно-кваліфікаційного рівня головних бухгалтерів [17]:

– бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи – мати повну вищу освіту відпо-

відного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менш як п'ять років, досвід роботи на керівних посадах не менш як три роки;

– бюджетної установи, яка підпорядкована іншій бюджетній установі – мати повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста, стаж роботи за фахом не менш як три роки, досвід роботи на керівних посадах не менш як два роки;

– спеціаліста, що виконує обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, в якій вона не утворюється – мати вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста та стаж роботи за фахом не менш як три роки або бакалавра, молодшого спеціаліста та стаж роботи за фахом не менш як п'ять років.

Постанова КМУ № 59 від 26.01.2011р. визначає також повноваження головних бухгалтерів, зокрема щодо [17]:

1) організації роботи з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;

2) здійснення керівництва діяльністю бухгалтерської служби, забезпечення раціонального та ефективного розподілу посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;

3) погодження проектів договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна;

4) прийняття у разі потреби участі в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

5) здійснення у межах своїх повноважень заходів щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;

6) погодження кандидатури працівників бюджетної установи, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

7) подання керівникові бюджетної установи пропозиції щодо: визначення облікової політики; визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників; призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби; вибору та впровадження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності; створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів;

8) підпису звітності та документів, які є підставою для: перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів); проведення розрахунків відповідно до укладених договорів; приймання і видачі грошових коштів; оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна; проведення інших господарських операцій;

9) відмови у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформує керівника бюджетної установи про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;

10) здійснення контролю за: відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою; складенням звітності; цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна;

11) погодження документів, пов'язаних з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;

12) виконання інших обов'язків, передбачених законодавством.

Опрацювання наведених повноважень головних бухгалтерів свідчить про їх широкий спектр і чітку ідентифікацію в межах господарської діяльності саме бюджетних установ, втім, виключення з функціональних обов'язків головних бухгалтерів видів робіт із аналізу господарської діяльності бюджетних установ варто визнати за упущення, яке, в умовах модернізації системи управління державними фінансами, а отже і реформування фінансового управління бюджетними установами, потребує усунення.

Важливою позицією нової концепції організації праці головних бухгалтерів є регулювання процесу призначення та звільнення вказаних посадових осіб з боку Державної казначейської служби України (далі –

ДКСУ). Так, відповідно до положень раніше зазначеної Постанови №59 від 26.01.2011р. та Наказу Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011р. «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи» передбачено такий механізм взаємодії бюджетних установ та органів Державної казначейської служби відповідно рівня щодо вищевказаного процесу:

1) при проведенні співбесіди з потенційним головним бухгалтером бюджетної установи визначається рівень знань щодо:

– законів, інших актів законодавства з питань регулювання господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку, у тому числі нормативно-правових актів Національного банку України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, нормативно-правових актів Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

– порядку оформлення операцій і організації документообігу за розділами обліку;

– форм та порядку проведення розрахунків;

– порядку приймання, передачі товарно-матеріальних та інших цінностей, зберігання і витрачання коштів;

– правил проведення та оформлення результатів інвентаризації активів і зобов'язань;

– основних принципів роботи на комп'ютері та відповідних програмних засобів.

2) у разі заперечення головним бухгалтером підстави свого звільнення, яка зазначена у п.2 ст.40 КЗпПУ, орган ДКСУ здійснює такі дії:

– розглядає обґрунтування підстав, зазначених у поданні керівника, як таких, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді;

– з'ясовує, чи проводилась оцінка, та, у разі її проведення, переглядаються результати;

– проводить оцінку (у разі коли вона не проводилась);

– за потреби ініціює проведення в установленому порядку контрольного заходу щодо перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності.

3) відмова у погодженні звільнення з посади головного бухгалтера надається у разі, якщо:

– результати оцінки діяльності головного бухгалтера є задовільними;

– підстави, зазначені у поданні керівника, як такі, що перешкоджають перебуванню на займаній посаді, будуть визнані необґрунтованими;

– перевіркою порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, у разі її проведення, порушення не встановлені або є такими, що не свідчать про невідповідність працівника займаній посаді внаслідок недостатньої кваліфікації;

– від головного бухгалтера надходили повідомлення щодо неправомірних розпоряджень керівника бюджетної установи і за результатами їх розгляду органом ДКСУ встановлено факт порушення бюджетного законодавства.

Такий підхід до організації процесу призначення та звільнення головних бухгалтерів бюджетних установ слід визнати виправданим, оскільки, в умовах підвищення ролі бухгалтерського обліку виконання кошторису, як складової інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами України, посада головного бухгалтера бюджетних установ набуває державотворчого статусу [19].

За цих умов, здійснення контрольних дій Державною казначейською службою, яка де-юре багато років була і де-факто на сьогодні залишається основним керівним органом в системі регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ з одного боку, а також безпосередньо здійснює обслуговування виконання державного та місцевих бюджетів країни, які складають основу її державних фінансів, є не тільки обґрунтованим, а й необхідним.

Втім, участь органів ДКСУ в процесі організації праці головних бухгалтерів бюджетних установ не обмежується тільки процедурами погодження їх призначення та звільнення. Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України №1537 від 01.12.2011р. «Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень», органи Державної казначейської служби України зобов'язані здійснювати зовнішнє оцінювання виконання вказаними посадовими особами своїх повноважень. При цьому з метою його забезпечення кожним органом вищевказаної служби створюється Комісія з оцінки виконання головними бухгалтерами бюджетної установи своїх повноважень на чолі з керівником органу Державної казначейської служби України або його заступником (її склад затверджується наказом керівника).

Перелік питань, винесених на зовнішнє оцінювання, має охоплювати порядок: ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складення звітності; відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами; забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності; забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів; запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-госпо-

дарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів [20].

Вказаним нормативним документом також закріплено проведення внутрішнього оцінювання, яке має здійснюватись «...безпосередньо головним бухгалтером, який підлягає оцінці, а також погоджуватись керівником бюджетної установи, керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюджету» [20].

На думку автора, самостійне оцінювання власних досягнень головним бухгалтером базової бюджетної установи певним чином суперечать етичним нормам, оскільки порушується принцип незалежної думки, який покликаний забезпечити неупередженість такого оцінювання. Можливим варіантом може бути колегіальне оцінювання діяльності головного бухгалтера вищою ланкою апарату управління бюджетної установи за наступної її оцінки керівником та головним бухгалтером вищестоящої установи.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Історичний розвиток положень організації праці головного бухгалтера бюджетних установ свідчить про постійно зростаючу роль вказаних посадових осіб в процесі фінансового управління вищезазначеними суб'єктами господарювання, а сучасний його стан свідчить про значні здобутки, як вітчизняної облікової науки, так і практики в цій сфері. Сформована в останні роки концепція організації праці головних бухгалтерів вирізняється науковою обґрунтованістю, повнотою охоплення змістовних функціональних положень та процедур. Внаслідок цього, за умов вагомості та широкого спектра повноважень головного бухгалтера, значної відповідальності (дисциплінарної, матеріальної, адміністративної, кримінальної) з одного боку, та низької заробітної плати (порівняно з підприємницькою сферою) з іншого боку, особливої актуальності набуває питання мотивації та стимулювання праці головних бухгалтерів бюджетних установ з метою підвищення її ефективності.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Свірко С.В.** Мотиваційні аспекти праці бухгалтерів: світовий досвід і проблеми його впровадження в Україні / С.В.Свірко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Науковий журнал Тернопільської академії народного господарства. – спецвип. 18-2 – 2001. – С.104 – 109.
2. **Свірко С.В.** Організація забезпечення бухгалтерського обліку / С.В.Свірко// Проблеми формування ринкової економіки. Збірник наукових праць. Вип.10. – К.:КНЕУ, 2002. – С.266–275.
3. **Свірко С.В.** Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація: [монографія] / Свірко С.В.. – К: КНЕУ, 2006.–244с.
4. **Свірко С.В.** Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис... д-ра

економ. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520с.

5. **Ксьонжик І.В., Нікітіна Р.Є.** Мотивація праці бухгалтерів як чинник підвищення ефективності облікового процесу в бюджетних установах / І.В.Ксьонжик, Р.Є. Нікітіна // Економіка та менеджмент. Вісник Східно-європейського університету економіки і менеджменту. Науковий журнал. – № 3 (61). – 2013. – С.131–135.

6. **Булгакова С.О., Колодій О.Т.** Історія казначейської справи. [навч. посібник] / С.О.Булгакова, О.Т.Колодій. – К.: КНТЕУ, 2002. — 137 с.

7. **Галаган А. М.** Государственное счётоведение. – М.: Финансовое издательство, 1928. — 138с.

8. **Єрохін С. А.** Структурна трансформація національної економіки (теоретико-методологічний аспект) [моно-

графія] / С.А.Єрохін. – К.: Світ Знань, 2002. – 526 с.

9. **Іванов І.І.** Бухгалтерський учёт в бюджетных учреждениях. – М.: Госфиниздат, 1937. – 112 с.

10. **Інструкція** по бухгалтерскому учету по двойной системе в учреждениях, состоящих на государственном и местном бюджетах: Приказ НКФ СССР от 11.11.38. – 67с.

11. **Постановление** Совета Министров СССР от 17 сентября 1947 г. № 3271 «О главных (старших) бухгалтерах государственных, кооперативных, общественных учреждений, организаций и предприятий». – Казань: Татгосиздат. – 1947. - 24с.

12. **Постановлением** Совета Министров СССР от 6 ноября 1964 года № 923 «О главных (старших) бухгалтерах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий, организаций и учреждений». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/901815850>

13. **Постановление** Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. № 59 «О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0059400-80>

14. **Інструкція** по бухгалтерскому учёту в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР: утверждена приказом Министерством финансов СССР от 10 марта 1987 года № 61 – М.: Финансы и статистика. – 1987. – 160 с.

15. **Про бухгалтерський** облік і фінансову звітність в

Україні: Закон України від 16.07.99 № 996 <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20140101>

15. **Свірко С.В.** Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: [навч. посібник] / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2000. – 380 с.

16. **Бюджетний** кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

17. **Про затвердження** Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанову Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=59-2011-%EF>

18. **Про затвердження** Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи: Наказ Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0281-11>

19. **Гізатуліна Л.В.** Бухгалтер – професія державної ваги (деякі питання щодо виконання постанови Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи») / Л.В.Гізатуліна // «Казна України». – № 3 (12). – 2011. – С. 13–15.

20. **Про затвердження** Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень: Наказ Міністерства фінансів України № 1537 от 01.12.11р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>

В статье рассматриваются вопросы организации труда главных бухгалтеров в контексте исторического развития и современных задач и достижений науки и практики. Автором доказано, что положения по организации работы отечественных главных бухгалтеров именно бюджетных учреждений, как в постановке задачи, так и его реализации, получили наибольшее развитие в последнее десятилетие. В статье проанализированы и определены все позитивные положения новаций в сфере организации труда главных бухгалтеров бюджетных учреждений и определены пути дальнейшего развития: совершенствование подходов то организации оценки деятельности главных бухгалтеров и мотивации их труда.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бюджетные учреждения, главные бухгалтеры, организация труда, оценка деятельности.

The article deals with the organization of labor chief accountants in the context of the historical development and contemporary challenges and achievements of science and practice. The author proved that the provisions on the organization of domestic labor is the chief accountants of budget institutions, both in the formulation of the problem and its implementation were most development in the last decade. The paper analyzed and identified all positive provisions innovations in organizing labor chief accountants of budget institutions and ways of its further development: improvement of approaches is the evaluation of chief accountants and their work motivation.

Keywords: accounting, government agencies, chief accountants, labor organization, evaluation of chief accountants.