

УДК 658

Тимрієнко І.Ю.

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Вінницького фінансово-економічного університету

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ У ВІЙСЬКОВИХ ЧАСТИНАХ:  
УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ПРАКТИЧНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ****ACCOUNTING AND CONTROL IN MILITARY UNITS:  
IMPROVEMENT OF THE METHODOLOGY AND PRACTICAL****АНОТАЦІЯ**

У статті зосереджено увагу на проблемах формування системи обліку і контролю у військових частинах. Запропонована методика формування єдиного підходу до питань змісту і методології бухгалтерського обліку і контролю, їх практичної організації відповідно до чинного законодавства. Наведена методика дозволяє більш обґрунтовано вести облік майна і зобов'язань військових частин, підвищити якість і достовірність облікових даних.

**Ключові слова:** військові частини, організація обліку, основні засоби, матеріальні ресурси, кошторис, бюджетні витрати, фінансовий контроль.

**АННОТАЦИЯ**

В статье сосредоточено внимание на проблемах формирования системы учета и контроля в воинских частях. Предложена методика формирования единого подхода к вопросам методологии бухгалтерского учета и контроля, их практической организации в соответствии с действующим законодательством. Приведенная методика позволяет более обоснованно вести учет имущества и обязательств военных частей, повысить качество и достоверность учетных данных.

**Ключевые слова:** воинские части, организация учета, основные средства, материальные ресурсы, смета, бюджетные расходы, финансовый контроль.

**ANNOTATION**

This paper focuses on the problems of formation of accounting and control system in the army. The technique of forming a unified approach to the content and methodology of accounting and control of their practice in accordance with applicable law. The technique allows a reasonably keep records of assets and liabilities units, improve the quality and reliability of accounting data.

**Keywords:** troops, organization of accounting, fixed assets, material resources, estimate, budget expenditures, financial control.

**Постановка проблеми.** Військові частини займають одне з головних місць в системі Збройних Сил України. Вони відносяться до організацій, які безпосередньо вирішують оборонні завдання. Для виконання цих завдань військові частини отримують необхідні їм кошти, матеріально-технічне забезпечення та особовий склад. У їх розпорядженні концентруються всі ресурси, які в разі необхідності повинні використовуватися в оборонних цілях [1]. У мирний час військові частини використовують ті ж самі матеріально-технічні засоби, грошові кошти, речове майно, продовольство тощо. Використання виділених їм ресурсів вимагає суворого обліку і контролю, як за їх обсягами, так і за цільовим їх використанням.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Над вирішенням проблем теорії і методології обліку

у військових частинах працювали наступні науковці: Ворона О.І., Д жога Р.Т., Ткаченко В.В., Іванов Г.О., Рихтюк В.Л. [2–4] та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** При цьому в більшості праць викладаються, як правило, нормативні положення обліку, а проблеми організації обліку у військових частинах в них не розглядаються. В силу багаторічної відособленості і у певній мірі закритості бухгалтерського обліку військових бюджетних установ ці проблеми або не виникали, або не отримали широкого обговорення в науковій, літературі та вирішувалися у відомчому порядку.

**Мета статті** полягає у розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю у військових частинах України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основу інформаційної системи бухгалтерського обліку визначає План рахунків. Наказом Міністерства фінансів для всіх бюджетних установ, у т. ч. для військових частин, встановлено типовий План рахунків [5]. Застосування його військовими частинами вимагає попереднього рішення кількох проблем.

По-перше, бюджетні установи фінансуються з бюджетів різних рівнів, кошти можуть надходити з різних джерел, що не відносяться до бюджетного фінансування. Використання рахунків для обліку таких коштів військовими частинами вимагає попереднього обґрунтування [2, с. 206].

По-друге, виходячи з особливостей діяльності військових частин, вимагають суттєвих уточнень склад і зміст субрахунків, встановлених Планом рахунків. Перш за все це відноситься до рахунків матеріальних цінностей (10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси»). Це обумовлюється наступними причинами.

В основу групування основних засобів за субрахунками в бюджетних установах покладена типова класифікація основних засобів. Однак склад основних засобів військових частин має суттєві відмінності від типової їх класифікації [4, с. 302]. Для практичної організації обліку кожна група об'єктів повинна бути значно більш деталізованою, а групування основних засобів військових частин включати як загальні, так і індивідуальні види об'єктів, що зале-

жать від конкретного виду Збройних Сил, роду військ та цільового призначення військової частини. Тому їй необхідно розробити окремо по кожному виду, роду військ і призначенням військових частин у централізованому порядку і виділити окремий субрахунок для кожного виду озброєння, зброї та боєприпасів інвентарного характеру.

Особливістю придбання основних засобів та матеріальних ресурсів військовими частинами є централізоване постачання через органи Міністерства оборони України. Розрахунки між постачальниками і замовниками (розпорядниками бюджетних коштів) при централізованому постачанні здійснюються через замовника (уповноважений орган), який висилає вантажоодержувачу (військовій частині) повідомлення та копії рахунків постачальників. В рахунок постачальника включаються вартість матеріальних ресурсів і витрати з їх доставки до станції призначення [6, с. 156]. Бюджетним установам рекомендовано оцінювати в обліку отримане майно за вартістю, вказаною в рахунках постачальників. У цьому випадку всі витрати з доставки матеріальних цінностей від станції призначення до бюджетної установи відносяться на поточні витрати за відповідними статтями кошторису витрат [2, с. 302]. При невеликих витратах на доставку, зборку і установку придбаного та отриманого майна військові частини можуть оцінювати його аналогічним чином. При значних розмірах подібних витрат їх слід включати до первісної вартості придбаних або отриманих об'єктів основних засобів та в фактичну собівартість інших матеріальних ресурсів.

З проблемою оцінки основних засобів пов'язана проблема їх переоцінки. Для військових частин ця проблема повинна включати дві частини:

- переоцінку звичайних видів основних засобів (будівель, споруд тощо);
- переоцінку військової техніки та озброєнь [2, с. 152].

Звичайні види основних засобів військової частини можуть переоцінювати за відновлювальною вартістю в тому ж порядку, який встановлений для інших бюджетних установ [7].

При переоцінці об'єктів другої групи слід враховувати, що для військової техніки та озброєння встановлені жорсткі терміни використання, після закінчення яких подібні об'єкти підлягають списанню з заміною новими або модернізованими зразками. Тому такі об'єкти повинні враховуватися за первісною вартістю до їх списання. Без переоцінки слід враховувати і легку стрілецьку зброю, яка має, як правило, тривалі терміни використання, але в цілях запобігання розкрадань і зловживань переоцінюватися не повинна.

На синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси» обліковуються матеріали певного виду (призначення). У бюджетних установах різної галузевої приналежності вони вимагають різної

деталізації. Військові частини мають особливий клас матеріальних запасів – витратні матеріали бойового застосування (боєприпаси неінвентарного характеру, не включені до складу основних засобів). Для військових частин перелік таких матеріальних ресурсів повинен визначатися в централізованому порядку відповідно до номенклатури боєприпасів, застосовуваної органами централізованого забезпечення військових частин [6, с. 102]. Відповідно до затвердженої номенклатури, слід встановлювати перелік субрахунків для обліку боєприпасів. Подібні проблеми виникають і в обліку малоцінних предметів, які не враховуються на окремому рахунку. Крім предметів загального характеру, військові частини мають малоцінні предмети особливого (спеціального військового) призначення, в тому числі у складі речового майна, облік яких з метою забезпечення ефективного контролю обов'язково повинен бути відокремлений по кожному їх виду. Нами пропонується встановити для військових частин ряд цільових рахунків відповідно до номенклатури спеціальних військових малоцінних предметів, яка повинна розроблятися відповідною службою забезпечення військової частини.

Нарешті, військові частини мають об'єкти основних засобів та матеріальні запаси поточного забезпечення та недоторканні запаси тривалого зберігання, облік яких слід вести окремо на спеціально передбачених окремих субрахунках, що відкриваються за видами відповідних матеріальних ресурсів, а не обмежуватися тільки індексуванням існуючих субрахунків з обліку майна [3, с. 142].

Для виявлення загальної суми недостач, втрат і розкрадань в балансовій оцінці та забезпечення можливості контролю за вжиттям заходів щодо їх відшкодування та списання у встановлених випадках необхідно ввести в План рахунків балансовий рахунок «Нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей», з якого і розподіляти цю суму за відповідними рахунками (субрахунками) відшкодування матеріального збитку. Відсутність такого рахунку різко знижує інформаційно-контрольні якості обліку.

У різних військових частинах може виникнути необхідність уточнення субрахунків і до інших балансових рахунків, встановлених для бюджетних установ. Всі уточнення типового плану рахунків слід відображати в робочому плані рахунків військової частини, який повинен затверджуватися командиром військової частини і служити основою для організації обліку.

Одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку у військових частинах є облік лімітів (зобов'язань), що виділяються військовій частині з бюджету і здійснюваних за рахунок цих коштів витрат за кошторисом доходів і витрат. Кошторис доходів і видатків бюджетної установи складається за типовим переліком статей (за видами доходів і витрат). Структура кошторису доходів і витрат по бюджету Мі-

ністерства фінансів визначається Економічною класифікацією доходів і видатків державного бюджету (за розділами, параграфами, главами і статтями) [8]. Кошторис витрат будується за галузевою ознакою і виділяє глави, параграфи, бюджетні статті та статті витрат. Це обумовлює відмінності в обліку витрат військових частин та бюджетних установ, які підлягають обов'язковому обліку [9].

Облік бюджетних витрат військових частин слід вести окремо по кожній предметній статті економічної класифікації видатків державного бюджету на окремій картці з деталізацією укрупнених статей на бланках тієї ж форми за статтями кошторису Міністерства оборони України. Записи витрат повинні проводитися спочатку в картки за статтями кошторису Міністерства оборони за кожним первинним документом, а щомісячні підсумки з цих карток переноситися у зведену картку обліку витрат за відповідною предметною статтею економічної класифікації видатків. Крім того, витрати по бюджету необхідно враховувати окремо по кожній службі забезпечення військової частини.

Особливу проблему становить облік витрат бюджетної установи, що підлягають розподілу. Для військових частин насамперед необхідно точно визначити склад витрат, що розподіляються. Як показує аналіз, до них відносяться витрати майбутніх періодів і витрати поточного періоду. Витрати майбутніх періодів підлягають розподілу спочатку між звітними періодами, а потім за сферами діяльності. Належність їх до певного звітного періоду визначається видатковими документами, договорами та ін., а пропорції їх розподілу регулюються, як правило, встановленими тарифами та договорами [4, с. 115].

Витрати поточного періоду складаються з витрат, що враховуються за кошторисом. Якщо військова частина здійснює тільки свій основний вид бюджетної діяльності, у неї, як правило, жодних витрат, що підлягають розподілу, не буде. Однак якщо крім основного виду діяльності військова частина має й інші бюджетні та позабюджетні види діяльності (капітальне будівництво, підсобні та обслуговуючі виробництва і господарства), у неї з'являються витрати, що підлягають розподілу. Оскільки структура військових частин і видів позабюджетної діяльності різні, склад витрат, що підлягають розподілу, і методи їх розподілу повинні визначатися військовою частиною самостійно. При цьому їх слід розподіляти за видами діяльності, виробництвам і господарствам, а потім всередині кожного з них – за видами продукції та послуг. Для цього витрати бюджетної та позабюджетної діяльності військової частини необхідно враховувати окремо по кожному підрозділу, виробництву та господарству.

Інструкцією з бухгалтерського обліку бюджетним установам рекомендовані первинні облікові документи. Однак для бюджетних установ Міністерства оборони України їх перелік слід доповнити.

По-перше, викликає сумнів необхідність відокремленої системи первинних документів для бюджетних установ за наявності уніфікованих форм. Тому необхідно використовувати єдину систему первинної облікової документації, доповнюючи її тільки в необхідних випадках.

По-друге, склад і зміст деяких первинних документів для військових частин необхідно уточнити, зокрема, необхідно:

- розширити зміст ф. ОЗ-1 для оформлення військової техніки та озброєння;

- додатково розробити за участю фахівців форму Акту огляду і технічної (якісної) перевірки військової техніки та озброєння, придатну для бухгалтерського обліку;

- уточнити зміст ф. ОЗ-4, в якому слід розширити відомості про технічну характеристику об'єкта, що списується, та ввести відомості про використання списаного об'єкта.

Вимагають уточнення первинні документи з обліку дорогоцінних металів та їх інвентаризації; документація з нарахування грошового забезпечення військовослужбовцям та ін. Для підвищення якості первинної документації необхідно розробити на основі уніфікованих форм повний перелік первинних облікових документів для бюджетних установ МОУ і вказівки щодо їх застосування.

Облікова інформація реєструється, групується і зберігається в облікових реєстрах, зміст і форма яких є одним з головних факторів інформаційно-контрольних якостей бухгалтерського обліку та методики складання звітності. Меморіально-ордерна форма, рекомендована бюджетним установам, має типові форми облікових реєстрів [3, с. 146]. Однак для військових частин вони вимагають суттєвих уточнень. У меморіальних ордерах передбачений кредитивний принцип запису, чого не завжди достатньо, так як по ряду засобів (продукти харчування, речове майно) необхідні дебетові обороти. Деякі меморіальні ордери у військових частинах вимагають розукрупнення. Підсумки меморіального ордера повинні формувати проводку за відповідним субрахунком, яким вони і повинні відповідати. Всі особливості складу і структури меморіальних ордерів військових частин необхідно регламентувати в Правилах з бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Інформаційно-контрольні якості бухгалтерського обліку багато в чому залежать від можливостей фінансового контролю складу та змісту фінансової звітності.

Для здійснення систематичного внутрішнього контролю необхідно розробити «Положення про внутрішній фінансовий контроль». Положення має регламентувати склад і обов'язки внутрішніх перевірочних комісій, терміни і порядок проведення перевірок, оформлення та використання їх результатів. Головного бухгалтера слід зобов'язати складати графік проведення внутрішніх перевірок та подавати його на затвердження командирів частини.

Положення про внутрішній контроль та Інструкція про проведення документальних ревізій (як положення про зовнішній контроль) повинні бути керівними нормативними документами не тільки для організації контролю, а й для організації бухгалтерського обліку військових частин.

**Висновки.** Таким чином, нами запропонована методика формування єдиного підходу до питань змісту і методології бухгалтерського обліку і контролю у військових частинах, його практичної організації відповідно до чинного законодавства. Запропонована методика обліку і контролю дозволяє більш обґрунтовано вести бухгалтерський облік майна і зобов'язань військових частин, підвищити якість і достовірність облікової інформації.

Розгляд даного питання пов'язаний із індивідуальними характерними особливостями кожної військової частини, що відрізняється за своєю організаційною структурою та господарськими процесами, які в ній здійснюються. Тому, на нашу думку, дане питання є досить перспективним для подальшого вивчення та аналізу основних проблемних питань у його дослідженні, а також проведенні практичної роботи стосовно вдосконалення процесу організації обліку і контролю у військових частинах.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України від 21.09.1999 р. № 1075-XIV «Про правовий режим майна у Збройних Силах України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1075-14>.
2. Ворона О.І., Джога Р.Т., Прохорова Л.І., Ткаченко І.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах Збройних сил України: [посіб. для фахівців бюдж. військ. частин, установ та орг. Збройних Сил України] / [О.І. Ворона, Р.Т. Джога, Л.І. Прохорова, І.Т. Ткаченко]; під ред І.Ю. Марко. – К.: Знання України, 2004. – 508 с.
3. Джога Р.Т. Облік у бюджетних установах: [підручник] / [Р.Т. Джога, Л.М. Сідельник, М.В. Дунаєва]. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.
4. Ворона О.І., Джога Р.Т., Ткаченко В.В., Іванов Г.О., Рихтюк В.Л. Облік військового майна у Збройних Силах України: [посіб. для фахівців бюдж. військ. частин, установ та орг. Збройних Сил України] / [О.І. Ворона, Р.Т. Джога, В.В. Ткаченко, Г.О. Іванов, В.Л. Рихтюк]. – К.: Знання України, 2005. – 512 с.
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України. – 2013. – 26 червня. – № 611.
6. Панкевич Л., Зварич М., Бойко Р., Лучечко Л. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / [Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Лучечко]. – Львів: Аверс, 2002. – 316 с.
7. Закон України від 21.09.1999 р. № 1076-XIV «Про господарську діяльність у Збройних силах України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1076-14>.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij\\_kodeks\\_ukraini.htm](http://kodeksy.com.ua/byudzhetnij_kodeks_ukraini.htm)
9. Положення «Про військове (корабельне) господарство Збройних Сил України»: Наказ міністра оборони України № 300 від 16.07.1997 р. –Х.: ХВУ, 1998. – 248 с.