

Особливості здійснення бюджетного обліку

У статті проведено теоретичне узагальнення і обґрунтування обліку й бюджетного обліку як економічних категорій. Обґрунтовано проблеми бухгалтерського обліку бюджетної сфери. Розглянуто План рахунків бухгалтерського обліку як одного із ключових елементів системи бюджетного обліку. Здійснено порівняльну характеристику планів рахунків бухгалтерського обліку бюджетної сфери, наведено їхні переваги та недоліки.

Ключові слова: облік, бюджетний облік, План рахунків, бухгалтерський облік, бюджет, облік доходів, облік видатків.

Постановка проблеми. Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною та охоплює соціальну сферу, управління державою та місцеве самоврядування тощо. Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що її метою є не створення прибутку, а досягнення передбачених планами та кошторисами показників соціально-економічного розвитку як окремої адміністративно-територіальної одиниці, так і країни в цілому.

В умовах інтеграції України до Європейського Союзу для забезпечення більш ефективного функціонування господарських суб'єктів надзвичайно важливого значення набувають питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. На організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах впливають чинники економічного, нормативно-законодавчого, соціального характеру. Організація обліку в бюджетних установах має забезпечити насамперед збереження державного майна і основних засобів як основної його складової з урахуванням останніх змін, внесених до нормативної бази.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам організації бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці багатьох вітчизняних науковців: Ф. Бутинця, М. Білухи, В. Завгороднього, В. Максимової та ін.

Цілком можна погодитись із результатами досліджень цих авторів, однак окремі питання організації обліку в бюджетних установах з урахуванням особливостей їхньої діяльності в сучасних умовах залишаються недостатньо висвітленими.

Метою дослідження є аналіз теоретичних та методологічних положень щодо особливостей здійснення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу. Необхідність в обліку виникла в глибоку давнину в процесі матеріального виробництва, а господарська діяльність сприяла його поширенню. Історично так склалося, що облік виник і розвивався разом із господарською діяльністю, і саме господарська діяльність сприяла поглибленню знань стосовно нього.

Про використання обліку у практичній діяльності людства на ранніх стадіях розвитку суспільства свідчать згортки папірусу (Стародавній Єгипет, 3400–2980 роки до н. е.), глиняні пластинки або таблички (Вавилон), дощечки, вибілені гіпсом (Греція), навощені дощечки, лико папірусу, пергамент (Рим) тощо.

Перші свідчення застосування облікових записів з'явилися лише в 1645 році. Щоправда, певних правил їх складання не було: вони відображали лише процес нагромадження та використання коштів й залишки, які призначалися для наступного звітного періоду. Оприлюднення даних про стан фінансових справ не допускалося.

Облік був дуже примітивним: зарубки на паличках, вузлики, схематичні позначки на дощечках, пергаменті, папірусі тощо. Користуючись сучасною термінологією, можна сказати, що ці дані мали суто оперативний, а часто і випадковий характер [1, с. 19].

Облік – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, такий облік називається господарським [2]. В електронних ресурсах під обліком мається на увазі організована система збирання, накопичення, оброблення, групування, узагальнення і реєстрації (фіксації) необхідної інформації або її сукупних даних, що відображають кількісну чи якісну характеристику подій, явищ, фактів, процесів, об'єктів тощо [3].

Бухгалтерський облік дає інформацію про майно підприємства, його капітал, зобов'язання, господарські процеси та їхні результати. Для забезпечення повного і своєчасного надходження доходів та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням необхідна правильна організація бухгалтерського обліку виконання бюджету.

Облік виконання бюджету в органах казначейства ведеться за такими розділами [4]:

- облік ресурсів бюджету;
- облік доходів;
- облік видатків;
- облік розрахунків за борговими зобов'язаннями;
- облік коштів у розрахунках.

Всі ці розділи тісно взаємопов'язані та складають єдину систему бюджетного обліку.

На нашу думку, бюджетний облік – це система спостереження, відображення, узагальнення та контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів органами влади в бюджетній сфері через облік доходів та видатків.

План рахунків є одним із ключових елементів системи бюджетного обліку, відповідно до якого і здійснюється облік виконання державного та місцевих бюджетів в Україні. План рахунків розробляється відповідно до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність організацій, необхідної користувачам для прийняття рішень.

План рахунків забезпечує отримання інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів, задоволення інформаційних потреб різних рівнів управління і складання форм фінансової звітності безпосередньо за даними рахунків, а також можливість їх використання в системі національних рахунків для макроекономічних показників; агрегування інформації окремих рахунків і субрахунків з метою отримання узагальнюючих та консолідованих даних, можливість гнучкого трансформування рахунків і субрахунків без порушення загальної структури плану; ідентифікацію рахунків з показниками та статтями фінансової звітності та примітками (поясненнями) до звітів, що забезпечує логічність побудови та зручність при її складанні [5].

При розробленні плану рахунків послідовно вирішуються такі завдання:

- вибір структури плану та оптимального переліку рахунків;
- їх систематизація та спосіб кодування;
- визначення сфери застосування окремих рахунків.

При побудові плану рахунків враховують особливості виконання державного та місцевих бюджетів, функціонування Єдиного казначейського рахунку, виконання місцевих бюджетів через органи казначейства з дотриманням загальних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку та звітності.

План рахунків розробляють для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій виконання державного та місцевих бюджетів за касовим методом та складання фінансової звітності. Він надає змогу здійснювати детальний і повний облік операцій, пов'язаних із виконанням бюджетів, а також своєчасно надавати детальну, достовірну і змістовну інформацію керівництву органів Державної казначейської служби України та фінансових органів, Міністерству фінансів України, статистичним відомствам, податковим органам та іншим користувачам.

Згідно з "Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів" [6] структура Плану рахунків базується на класифікації рахунків за економічним змістом з метою отримання інформації про виконання бюджетів та здійснення контролю за цим процесом:

- балансові рахунки (баланс): активи, зобов'язання, кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, розрахунки;
- рахунки доходів та видатків бюджету (бюджетні рахунки): результат виконання бюджету, доходи бюджету, видатки бюджету;
- меморандні і позабалансові рахунки: управлінський облік, позабалансовий облік.

Проте на сьогодні існує низка проблем у бухгалтерському обліку бюджетної сфери [7]:

- 1) використання двох методів ведення бухгалтерського обліку – касового (при виконанні бюджетів) і методу нарахувань, що має певні особливості (при здійсненні діяльності із виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів);
- 2) опосередкований вплив Національного банку України на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі України;
- 3) ведення бухгалтерського обліку в державних цільових фондах за різними методиками;
- 4) звітність про виконання бюджетів консолідується окремо по вертикалі Державної казначейської служби України і окремо по вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів;
- 5) використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій у державному секторі, що унеможлиблює комплексну автоматизацію системи обліку;
- 6) виконання бюджетів за видатками здійснюється шляхом виділення асигнувань замість більш ефективної системи – погашення зобов'язань. Існує формальний облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, що не відповідає фактичному стану їхніх розрахунків. У Державній казначейській служби України відсутні ефективні важелі впливу на стан розрахунків розпорядників бюджетних коштів;
- 7) не всі розпорядники бюджетних коштів охоплені казначейською системою обслуговування, що не дає можливість отримувати оперативну та достовірну інформацію про дійсний стан виконання бюджетів різних рівнів;
- 8) невідповідності нормативно-правових актів Державної казначейської служби України з питань ведення обліку і складання звітності стандартам IPSAS.

На нашу думку, такий підхід до виокремлення проблем в бухгалтерському обліку бюджетної сфери є надзвичайно актуальним, особливо за умов співробітництва України з міжнародними організаціями та фінансовими установами. Адже діяльність на валютних, фондових та інвестиційних ринках потребує відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку.

Для більш детального розгляду проблем, що виникли в бухгалтерському обліку бюджетної сфери, дослідимо порядок його здійснення в 2014 році та порівняємо з нинішньою ситуацією 2015 року.

Станом на 2014 рік бухгалтерський облік у бюджетній сфері складався з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ (рис. 1).

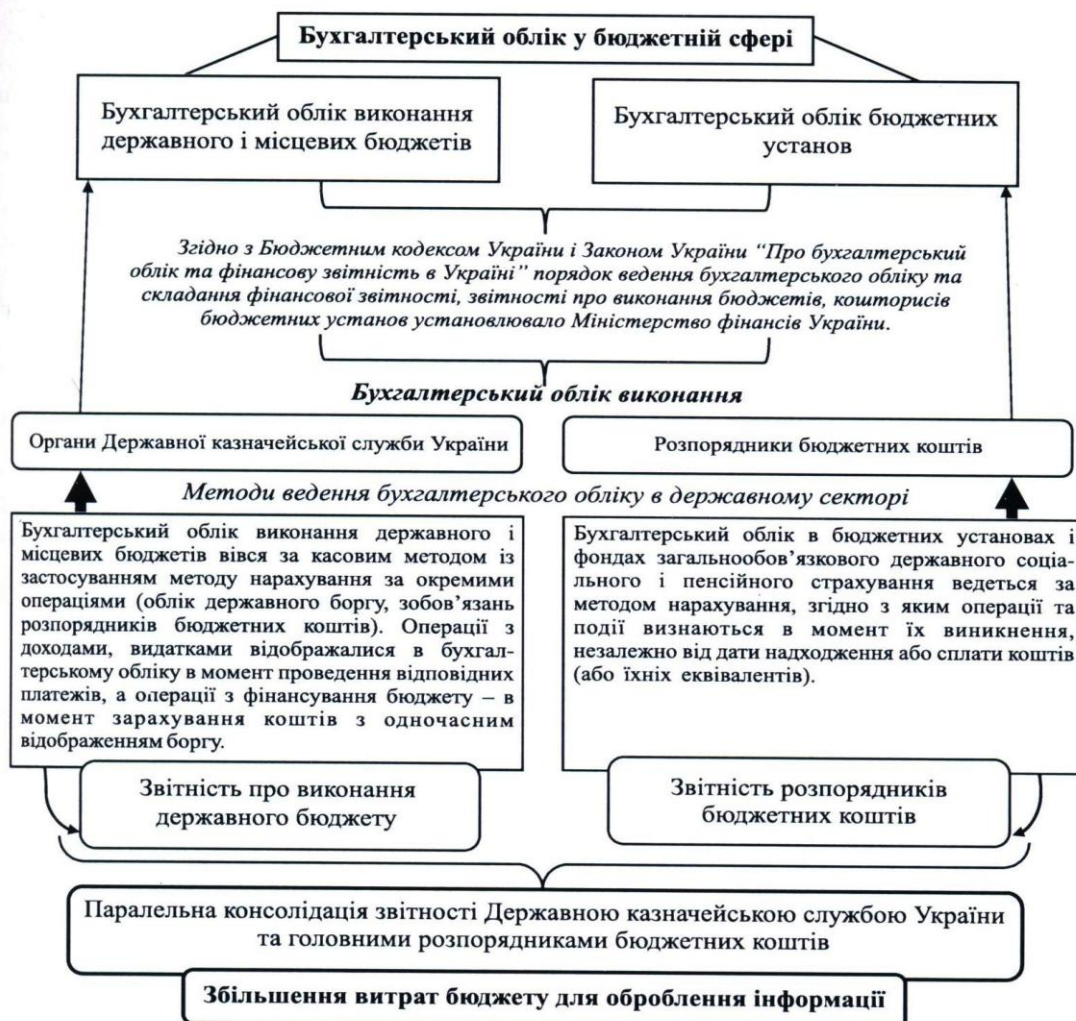


Рис. 1. Порядок здійснення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері станом на 2014 рік

Джерело: складено автором

Як видно з рис. 1, Державна казначейська служба України складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації про касові операції, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, стосовно яких не здійснюється казначейське обслуговування (окремі напрями видатків Міністерства закордонних справ України, таємні видатки та видатки, пов'язані з виконанням спільних проектів з міжнародними фінансовими організаціями).

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення або навіть його відсутністю виникла потреба в удосконаленні організації бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері присвячено декілька рішень Уряду та Міністерства фінансів України. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34 "Про затвердження

Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки” [8] та Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2013 року № 774-р “Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами” [9] було прийнято рішення затвердити новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який набув чинності з 1 січня 2015 року.

План рахунків застосовується суб’єктами державного сектору. План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб’єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятиковою системою наведено коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб’єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Державної казначейської служби України), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

План рахунків включає розділ I “Балансові рахунки” (класи 1–8) та розділ II “Позабалансові рахунки” (клас 9 та клас 0).

Суб’єкти державного сектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей є разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їхньої діяльності [10].

Структура Плану рахунків, уведеного в дію з 01.01.2015 року, поділяється на дві логічні частини: “Балансові рахунки” та “Позабалансові рахунки” (рис. 2).



Рис. 2. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2015 року

Джерело: складено автором

З рис. 2 можемо побачити, що структура Плану рахунків, який набуває чинності з 01.01.2015 року, значно відрізняється від структури Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів 2000–2014 рр.

Зміни стосуються не лише назви класів, а й кількості логічних частин, про що свідчить порівняльна таблиця відмінностей планів рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1).

Як видно з табл. 1, План рахунків з виконання державного та місцевих бюджетів, який діяв в 2014 році, включав три логічні частини, які об'єднують чотири, три та два класи відповідно. Водночас План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 2015 року включає лише дві логічні частини з вісьмома та двома класами відповідно.

Таблиця 1

**Порівняльна таблиця відмінностей
планів рахунків бухгалтерського обліку**

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів згідно з Наказом Державної казначейської служби України від 28.11.2000 N 119		План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203	
2014 р.		2015 р.	
Розділ 1. Балансові рахунки		Розділ 1. Балансові рахунки	
1	Активи	1	Нефінансові активи
2	Зобов'язання	2	Фінансові активи
3	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	3	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів
4	Розрахунки	4	Розрахунки
Розділ 2. Рахунки доходів та видатків бюджету (бюджетні рахунки)			
5	Результат виконання бюджету	5	Капітал та фінансовий результат
6	Доходи бюджету	6	Зобов'язання
7	Видатки бюджету	7	Доходи
Розділ 3. Меморандні і позабалансові рахунки			
8	Управлінський облік	8	Витрати
		Розділ 2. Позабалансові рахунки	
9	Позабалансовий облік	9	Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів
		0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

Джерело: складено автором

Запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі дає можливість не лише удосконалити облік виконання бюджету, а й отримати єдиний план рахунків бюджетної сфери вже через рік, оскільки в Плані рахунків 2015 року будуть відображені рахунки не лише бюджетних установ, а й державних цільових фондів та органів Державної казначейської служби України.

Висновки. Чинний нині облік у бюджетній сфері організований як система нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Облік надає інформацію, яка допомагає прийняти рішення.

Більшість важливих рішень, незалежно від змісту, базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує для цих розрахунків інформаційно-аналітичну базу, необхідну для визначення чинників та наслідків можливих альтернатив. Облік розкриває економічні наслідки попередньо прийнятих рішень. Навіть якщо рішення нещодавно прийнято і тільки починає реалізовуватись, воно вже може мати вирішальний вплив на перебіг бюджетного процесу, тому відповідальні особи мають бути вчасно поінформовані про наслідки прийнятих рішень.

Список використаних джерел

1. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : [підручник] / В. Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с.
2. Види господарського обліку і їх характеристика [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://studopedia.net/2_43229_vidi-gospodarskogo-obliku-i-ih-harakteristika.html
3. Облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
4. Організація бухгалтерського обліку в органах казначейства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/1315091064124/finansii/organizatsiya_buhgalterskogo_obliku_organah_kaznacheystva
5. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrreferat.com/lib/finans/buh_oblik/6.htm
6. “Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів” : Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://studopedia.net/5_28469_plan-rahunkiv-yak-instrument-reiestratsii-operatsiy-u-buhgalterskomu-obliku.html
7. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах та напрями їх вирішення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/30_NNM_2012/Economics/7_119353.doc.htm
8. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова КМ № 11 від 09.01.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>
9. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=1FCA62FC0911F1A2391826F81A7DAB87.app1?art_id=387581&cat_id=13987
10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24938 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE24938.html

*Н. Ю. МЕЛЬНИЧУК,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансов,*

Національна академія статистики, учета и аудита

Особенности осуществления бюджетного учета

В статье проведено теоретическое обобщение и обоснование учета и бюджетного учета как экономических категорий. Обоснованы проблемы бухгалтерского

учета бюджетной сферы. Рассмотрен план счетов бухгалтерского учета как одного из ключевых элементов системы бюджетного учета. Осуществлена сравнительная характеристика планов счетов бухгалтерского учета бюджетной сферы, приведены их преимущества и недостатки.

Ключевые слова: *учет, бюджетный учет, план счетов, бухгалтерский учет, бюджет, учет доходов, учет расходов.*

N.YU. MELNICHUK,
PhD (Economics),
Associate Professor of the Finance Department,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Peculiarities of Budget Accounting

Organization of accounting in budgetary institutions is affected by great many factors of economic, regulatory and social origin. Issues related to organization of accounting in budgetary institutions have been increasingly important in the Euro-integration context.

The purpose of the study is to analyze theoretical and methodological framework for accounting in the budgetary institutions (public sector).

A theoretical synthesis and scientific substantiation of accounting and budget accounting as economic categories is given. The issues of accounting procedures in the public sector are scientifically elaborated. A brief review of definitions of "accounting", "budget accounting", "Chart of Accounts" is made; functions of Chart of Accounts and tasks solved in constructing Chart of Accounts are highlighted; peculiarities of the Chart of Accounting in the Ukrainian context are outlined; problems in the accounting in the public sector in Ukraine are referred to. These problems are shown more specifically by analyzing the accounting procedures in the public sector in Ukraine in 2014 and 2015 and making their detailed comparison. Their distinctions, weak and strong sides are identified.

The conclusion is made that the current Chart of Accounts, once enforced in 2015, apart from improvements in the budget accounting, allows to for constructing the integrated Chart of Accounting, as the Chart of Accounting enforced in 2015 incorporates the accounts of budgetary institutions, public funds of special purpose and the departments of the Treasury of Ukraine.

Keywords: *accounting, budget accounting, Chart of Accounts, accounting, budgeting, accounting of revenues, accounting of expenditures.*

