

ПОБУДОВА СИСТЕМИ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ



Свірко С.В.,

д.е.н., професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»



Фаріон А.І.,

к.е.н., викладач кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері, Тернопільський національний економічний університет

- ▣ У статті розглянуті питання побудови плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Авторами опрацьовано вихідні положення та проведено аналіз факторів впливу на формування структури зазначеного плану рахунків.
- ▣ Рахунки, план рахунків бухгалтерського обліку, сектор загального державного управління, структура, класи рахунків.

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО БЮДЖЕТНОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОГО ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ФИНАНСАМИ УКРАИНЫ

Свірко С.В.,

д.э.н., профессор кафедры учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

Фаріон А.І.,

к.э.н., преподаватель кафедры учета в бюджетной и социальной сфере, Тернопольский национальный экономический университет

- ▣ В статье рассмотрены вопросы построения плана счетов бухгалтерского учета в секторе общего государственного управления. Авторами обработаны исходные положения и проведен анализ факторов влияния на формирование структуры указанного плана счетов.
- ▣ Счета, план счетов бухгалтерского учета, сектор общего государственного управления, структура, классы счетов.

STRUCTURING THE SYSTEM OF ACCOUNTS IN BUDGET ACCOUNTING UNDER DEVELOPING INTEGRATED INFORMATION SUPPORT FOR PUBLIC FINANCE MANAGEMENT IN UKRAINE

Svirko S.V.,

Dr. habil. of Economics, professor of Department of accounting in credit and budget institutions and economic analysis SHEE "Kyiv National Economic University named after V. Hetman"

Fariion A.I.,

PhD, lecturer of Department of accounting in budget and social sector, Ternopil National Economic University

- ▣ Article deals with issue of structuring a chart of accounts in sector of general government management. Authors worked on assumptions and analyzed factors influencing the development of structures for mentioned chart of accounts.
- ▣ Accounts, chart of accounts, sector of general government management, structure, classes of accounts.

Постановка проблеми

Оголошене Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр.» №34 від 16.01.2007 р. (надалі – Стратегія) реформування вітчизняного бюджетного обліку підходить до завершального етапу [1]. Слід зазначити, що даний етап розвитку

бюджетного обліку вирізняється багатовекторністю мети, оскільки має відповідати запитам не тільки процесів гармонізації методологічних та методичних положень вітчизняної облікової системи з міжнародними загальноприйнятими обліковими позиціями та підходами, а й процесів модернізації системи управління державними фінансами України, в якій вищевказана складова національної

системи бухгалтерського обліку відіграє важливу роль «...інформаційно-аналітичного забезпечення» [2]. Упродовж останніх шести років методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України на реалізацію вказаної Стратегії було здійснено більшість із запланованих кроків, зокрема: внесено відповідні зміни до Бюджетного кодексу України в частині оновлення основних вихідних положень облікового забезпечення бюджетного процесу, розроблено та затверджено 19 НП(С)БОДС, сформовано новий підхід до організації праці облікових працівників бюджетних установ, який закріплено відповідними нормативними актами. Втім, питання розробки плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі залишається до кінця не визначеним, зокрема на тлі останніх проведених змін до вищевказаного нормативного акту (автори в попередніх публікаціях доводили помилковість встановленого в Стратегії суб'єктного поля бухгалтерського обліку та вмотивували необхідність його заміни на сектор загального державного управління).

Аналіз останніх публікацій

Розгляду питань формування єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі або секторі загального державного управління присвячена незначна кількість праць відомих вчених у галузі бюджетного обліку Гізатуліної Л.В. та Сушко Н.І. [3; 4]. В одній із цих публікацій наведено проектну структуру єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, яка, як зазначив автор, не набула ще завершеного вигляду. Зважаючи на це, автори в представленій статті розглянули питання побудови плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління на основі опрацювання вихідних положень та проведеного аналізу факторів впливу на формування структури вказаного плану рахунків.

Мета статті

Дослідити вихідні положення та формотворчі фактори розбудови плану рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в контексті модернізації системи управління державними фінансами України.

Виклад основного матеріалу

Поняття «плану рахунків бухгалтерського обліку» не закріплено законодавчо, а тому існує декілька підходів до його характеристики. В межах класичного визначення поняття «план рахунків бухгалтерського обліку» останній ідентифікується як «...система бухгалтерських рахунків, що передбачає їх кількість, групування та цифрове позначення в залежності від об'єктів та мети обліку...» [5, с. 308]. Окремі вчені вказують на виняткову організаційну роль плану рахунків у бухгалтерському обліку, що виявляється в забезпеченні правильної організації технології облікового процесу [6; 7]. Продовжуючи дискусію щодо ролі та місця моделювання в бухгалтерському обліку, сучасні обліковці зазначають, що план рахунків виступає «...інтегрованою обліковою моделлю, складовою технічної основи формування облікової інформації...» [8, с. 37]. З точки зору класичного визначення елементів методу бухгалтерського обліку сучасні вітчизняні вчені доводять, що план рахунків бухгалтерського обліку виступає поєднанням двох з них: рахунків та подвійного запису [9]. Варто також представити точку зору окремих вчених щодо плану рахунків як елемента національного джерела інформації [10, с. 47].

Огляд наведених позицій вчених-економістів вказує на загальність характеристик, що дає змогу з урахуванням завдань та функцій бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, а також напрямів Стратегії сформулювати таке визначення Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління (рис. 1):

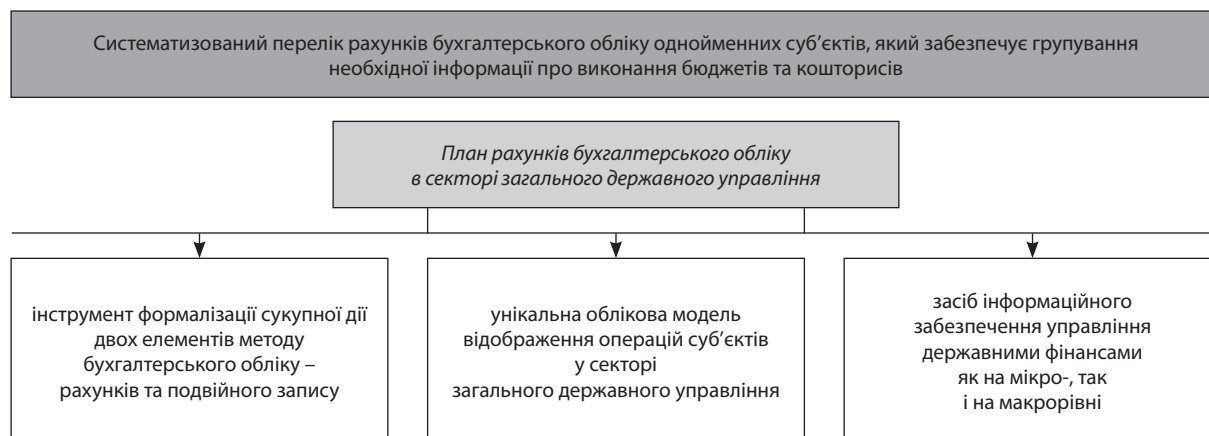


Рис. 1. Характеристика Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління

План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління є систематизованим переліком рахунків бухгалтерського обліку однойменних суб'єктів, який забезпечує групування необхідної інформації про виконання бюджетів та кошторисів. Він виступає: інструментом формалізації сукупної дії двох елементів методу бухгалтерського обліку – рахунків та подвійного запису; унікальною обліковою моделлю відображення операцій суб'єктів у секторі загального державного управління; засобом інформаційного забезпечення управління державними фінансами як на мікро-, так і на макрорівні.

Як зазначає д.е.н., професор Левицька С.О., завдання зі створення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі посідає чільне місце в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [11, с. 381]. Таке твердження є цілком обґрунтованим, оскільки зокрема наявність окремого плану рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення господарських операцій певних суб'єктів вплинула, в певний час, на виокремлення таких складових національної системи бухгалтерського обліку: бухгалтерський облік на підприємствах, бухгалтерський облік у банківських установах, бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби та бухгалтерський облік у бюджетних установах. Таким чином, сучасні вітчизняні плани рахунків бухгалтерського обліку – активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; банків України; бюджетних установ; виконання Державного та місцевого бюджетів – виступають засобами інформаційної єдності певних суб'єктів бухгалтерського обліку: підприємств і організацій, банків, бюджетних установ, органів Державної казначейської служби України відповідно.

Як свідчить історія бухгалтерського обліку, перша спроба створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку була здійснена в Голландії в XVII ст., але перший єдиний план рахунків бухгалтерського обліку було запропоновано у Франції відомим французьким обліковцем Едмоном Дігранжем у 1775 році [12, с. 47]. У його складі було виокремлено п'ять класів: товари; каса; рахунки до отримання; рахунки до оплати; прибуток.

Серед заходів, що сприяли створенню перших планів рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів і виконання кошторисів на території Російської імперії, до складу якої входила й Україна, варто виділити такі важливі події XIX ст. [13; 14, с. 3–4; 15, с. 74–77]:

- утворення Державного департаменту казначейства Росії (1811 рік), на який було покладено функції зі здійснення руху казенних коштів за надходженнями та видатками всіх казначейств, головне рахівництво надходжень та видатків, ревізію касового обігу головного казначейства та казенних палат, складання кошторису та касового звіту по всій Російській імперії;
- бюджетно-фінансова реформа Російської імперії 1862–1968 років, основні положення якої викладено в «Правилах про складання, розгляд, затвердження та використання розпису і фінансових кошторисів у міністерствах і Головних управліннях» (1862 рік).

Формування перших єдиних планів рахунків бюджетного обліку відбувалося не одночасно: план рахунків бухгалтерського обліку органів Державного казначейства, зважаючи на наведені функції, очевидно, було утворено в XIX ст.; створення перших планів рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів припадає на початок XX ст. Столітня «відстань» між цими планами рахунків пояснюється політично-соціальними зрушеннями – зміна політичної влади, соціальних орієнтирів, – що відбулися на просторах Російської імперії.

За період з 1917 року були сформовані та діяли різні плани рахунків бюджетного обліку [16, с. 66, 75, 76, 81, 82, 91, 95]: план рахунків виконання бюджетів (єдиний план рахунків на період, який удосконалювався за необхідності); план рахунків виконання кошторисів (зокрема розроблені на їхній основі плани рахунків позабюджетних фондів) (створений у 1924 році, змінювався в 1938, 1957, 1974, 1988, 1999 роках).

На сьогодні в межах системи бюджетного обліку діють два основні плани рахунків. Проаналізуємо їхній склад та структуру з позиції об'єктного складу бюджетного обліку, який, у тому числі, складається з господарських засобів, джерел їх утворення і господарських процесів. У бухгалтерському обліку виконання кошторису застосовується План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України №114 від 10.12.1999 р. [17]. Загальна структура чинного плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису передбачає наявність таких класів рахунків: Необоротні активи, Запаси, Кошти, розрахунки та інші активи, Власний капітал, Довгострокові зобов'язання, Поточні зобов'язання, Доходи, Витрати, Позабалансові рахунки. Внутрішнє їх наповнення представлено таким чином:

- *Клас 1.* Необоротні активи – об’єднує рахунки, які призначені для обліку матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів обліку: основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи, знос необоротних активів, незавершене капітальне будівництво в частині капітальних видатків.
- *Клас 2.* Запаси – включає рахунки, на яких обліковуються оборотні матеріальні активи, що належать установі, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року. На цих рахунках фіксуються операції щодо таких об’єктів обліку: виробничі запаси, тварини на вирощуванні та відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали і продукти харчування, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва.
- *Клас 3.* Кошти, розрахунки та інші активи – представлений рахунками, що застосовуються для відображення поточних фінансових активів. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів обліку: кошти в касі, кошти на рахунках у банках та в органах Державного казначейства, інші кошти, короткострокові векселі отримані, розрахунки з покупцями та замовниками, розрахунки з різними дебіторами.
- *Клас 4.* Власний капітал – містить рахунки, які призначені для відображення операцій за об’єктами, які за економічною сутністю утворюють власний капітал бюджетних установ. До таких об’єктів відносяться: фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах, результати виконання кошторису, результати переоцінювань.
- *Клас 5.* Довгострокові позики – складається з рахунків, на яких відображаються суми довгострокових позик, одержаних установами. На вказаних рахунках фіксуються операції щодо таких об’єктів обліку: короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями, короткострокові векселі видані.
- *Клас 6.* Поточні зобов’язання – являє собою сукупність рахунків, призначених для акумулювання інформації про зобов’язання установ, що виникають протягом звичайної їхньої діяльності, тобто при виконанні кошторису, і погашення яких очікується протягом поточного бюджетного року. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів обліку: короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями, короткострокові векселі

видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків та платежів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями і кредиторами, внутрішні розрахунки.

- *Клас 7.* Доходи – містить рахунки, за якими відображається інформація щодо доходів бюджетних установ. На цих рахунках проводяться операції за такими об’єктами обліку: доходи загального фонду, доходи спеціального фонду, доходи від реалізації продукції, виробів і виконання робіт.
- *Клас 8.* Витрати – включає рахунки, за якими відображається інформація щодо видатків та витрат бюджетних установ. На цих рахунках фіксуються операції за такими об’єктами обліку: видатки загального фонду, видатки спеціального фонду, виробничі витрати.

Органи Державної казначейської служби України в процесі виконання Державного та місцевих бюджетів використовують План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, затверджений наказом Державної казначейської служби України №119 від 28.11.2000 р. [18]. Загальна структура чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів представлена такими класами рахунків: Активи, Зобов’язання, Кошти бюджетів та розпорядників коштів, Розрахунки, Результати виконання бюджету, Доходи бюджету, Видатки бюджету, Управлінський облік, Позабалансовий облік. Їхня внутрішня структура має такий вигляд:

- *Клас 1.* Активи – призначені для зберігання інформації про активи Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів: кошти бюджетів у НБУ та інших банках, кошти бюджетів у розміщених депозитах, кошти бюджетів у цінних паперах, надані бюджетні кредити та позички, інші активи.
- *Клас 2.* Зобов’язання – об’єднує рахунки, за якими акумулюється інформація щодо зобов’язань, які виникають у процесі виконання бюджетів і мають характер кредиторської заборгованості. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів обліку: цінні папери, випущені в обіг, кредити отримані, депозити отримані, інші зобов’язання.
- *Клас 3.* Кошти бюджетів та розпорядників коштів – складається з рахунків, на яких відображається інформація про джерела надходження та спрямування коштів Державного і місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються операції щодо таких об’єктів обліку: надходження коштів до загального та спеціального фондів Державного та місцевих бюджетів, надходження

коштів, що розподіляються між загальним і спеціальним фондами Державного і місцевих бюджетів, надходження коштів, залучених до Державного та місцевих бюджетів від розміщення цінних паперів, надходження коштів від залучення кредитів до Державного та місцевих бюджетів від НБУ та інших банків, операції з розміщення коштів Державного і місцевих бюджетів, операції з розподілу коштів між рівнями бюджетів тощо.

- *Клас 4.* Розрахунки – складаються з рахунків, на яких фіксуються суми розрахунків між бюджетами та позиція ДКСУ щодо іноземної валюти. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: взаємні розрахунки з виконання Державного і місцевих бюджетів, розрахунки за цінними паперами Державного і місцевих бюджетів, інші розрахунки, позиція ДКСУ щодо іноземної валюти Державного і місцевих бюджетів.
- *Клас 5.* Результати виконання бюджетів – забезпечує акумуляцію інформації про результати виконання Державного і місцевих бюджетів. На цих рахунках відображаються такі однойменні об'єкти обліку: результати виконання Державного бюджету та результати виконання місцевих бюджетів.
- *Клас 6.* Доходи бюджету – формує дані про доходи Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках відображається інформація щодо таких об'єктів обліку: доходи державного і місцевих бюджетів, доходи, що підлягають розподілу між рівнями бюджетів, кошти, тимчасово віднесені до доходів Державного і місцевих бюджетів.
- *Клас 7.* Видатки бюджету – призначений для відображення інформації про видатки Державного та місцевих бюджетів. На цих рахунках фіксуються такі об'єкти обліку: видатки загального фонду Державного бюджету, видатки спеціального фонду Державного бюджету, кредитування Державного бюджету за вирахуванням погашення, видатки загального фонду місцевого бюджету, видатки спеціального фонду місцевого бюджету, кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашення.
- *Клас 8.* Управлінський облік – призначений для відображення на меморандних (технічних) рахунках управлінського обліку інформації щодо асигнувань, коштів та розрахунків отриманих і переданих, коштів державних цільових (позабюджетних) фондів, операцій з фінансування. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: асигнування Державного бюджету, отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів, кошти місцевих бюджетів, отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів, кошти державного бюджету

отримані та передані, кошти, передані іншим бюджетам, розрахунки, отримані та передані розпорядниками бюджетних коштів, кошти державних цільових (позабюджетних) фондів, отримані та передані, розрахунки з приводу фінансування.

- *Клас 9.* Позабалансовий облік – складається з рахунків, на яких фіксується інформація про планові показники виконання кошторисів та інші позабалансові статті. На цих рахунках відображаються такі об'єкти обліку: тимчасові планові показники та інші планові показники, кошторисні призначення, бюджетні призначення, планові показники за доходами Державного і місцевих бюджетів, зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами Державного і місцевих бюджетів, розрахункові документи, не оплачені в строк, нараховані доходи і витрати, обсяги затверджених та поточних щомісячних розписів фінансування загального та спеціального фондів за типом боргового зобов'язання за Державним та місцевим бюджетами.

Варто зауважити, що представлені деталізовані об'єкти обліку, що відображаються за відповідними класами вказаних планів рахунків, є затребуваними в сучасних умовах господарювання суб'єктів сектора державного управління. Аналіз розроблених та затверджених НП(С)БОДС свідчить, що перераховані об'єкти знайшли своє відображення в них. Отже, в новому Плані рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління мають знайти своє відображення всі перераховані об'єкти обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, як важливий елемент вказаної підсистеми обліку, має відповідати тим вимогам, які висуваються, власне, і до підсистеми. Нагадаємо, що інтеграція України до світового співтовариства потребує виконання зобов'язань, що виникають у зв'язку зі вступом до міжнародних організацій (СОТ, МВФ, МБРР), які є передумовою вступу до міжнародних організацій (ЄС, НАТО), викликані залученням позичкових коштів (МБРР, МВФ), а саме:

- вступ до СОТ: регуляторні положення з реалізації легітимізованих угод СОТ потребують чіткої послідовної державної політики та стабільної системи державних фінансів;
- перспективи вступу до НАТО: економічне підґрунтя Плану дій з членства в НАТО передбачає забезпечення Україною продовження економічних реформ, виділення достатнього обсягу бюджетних коштів на виконання зобов'язань перед альянсом, надання Україною інформації про стан економіки (головні макроекономічні та бюджетні дані), а також відповідні результати розвитку економічної

політики. Вирішення цих завдань потребує перегляду та оптимізації ефективності системи державних фінансів;

- перспективи приєднання України до ЄС: відповідно до положень «Плану дій Україна – ЄС», вітчизняною стороною мають бути забезпечені: ефективність боротьби з корупцією через посилення прозорості та підзвітності органів державного управління, зокрема шляхом реформування інституту державної служби на основі європейських стандартів, імплементація стратегії адаптації законодавства у пріоритетних сферах, в тому числі в бухгалтерському обліку, запровадження ефективних заходів щодо підвищення ефективності соціальної політики з метою зменшення кількості населення, що перебуває за межею бідності. Зазначені заходи ідентифікуються в межах системи управління державними фінансами;

- членство в МБРР та МВФ: приєднання до цих міжнародних організацій потребує продовження економічних реформ, зокрема запровадження методологій формування звітності в державному секторі з урахуванням загальних міжнародних підходів в узагальненні економічної інформації: МСБОДС та КСДФ 2001;
- залучення позичкових коштів МБРР: угоди про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку передбачають, зокрема, модернізацію державних фінансів через перебудову системи бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС (IPSAS) та КСДФ 2001 (GFSM 2001).

Узагальнення факторів та умов, що впливають на формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, представлено на рис. 2.

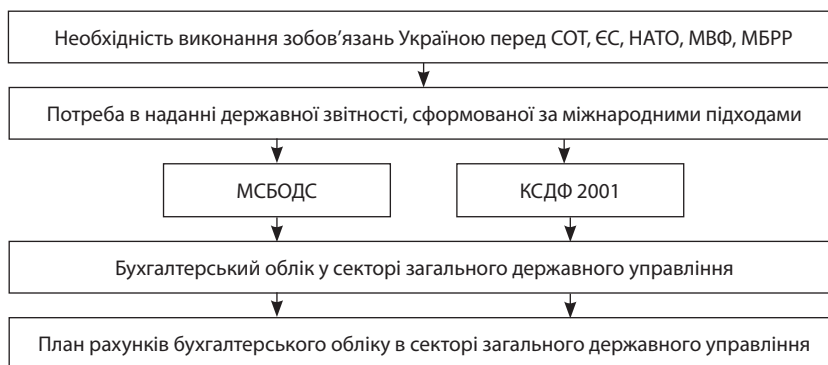


Рис. 2. Передумови застосування МСБОДС та КСДФ 2001 в бухгалтерському обліку сектора загального державного управління

Суттєво на побудову Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління впливають форми звітності, які визначають обсяг інформаційного запиту різних користувачів інформацією. Нагадаємо, що ще в ХІХ ст. відомий швейцарський вчений-обліковець Шер І.Ф. зазначав, що «...план рахунків, який складається на основі балансу, становить основу господарського управління...» [19, с. 133; 20; 21]. Отже, План рахунків повинен забезпечувати: побудову форм фінансової звітності (передусім балансу та звіту про фінансові результати); складання форм

бюджетної звітності; достатню деталізацію для формування індивідуальних пакетів управлінської звітності розпорядників бюджетних коштів та встановленого пакету управлінської звітності органів Державного казначейства.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», баланс суб'єктів державного сектора являє собою звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектора, який відображає на певну дату обсяг активів, зобов'язань і власного капіталу; загальна структура балансу представлена в табл. 1.

ЗАГАЛЬНА СТРУКТУРА БАЛАНСУ

Таблиця 1

№ РОЗДІЛУ	АКТИВ	№ РОЗДІЛУ	ПАСИВ
I	Нефінансові активи	I	Власний капітал та фінансовий результат
II	Фінансові активи	II	Зобов'язання
III	Витрати майбутніх періодів	III	Забезпечення
		IV	Доходи майбутніх періодів

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати та фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектора. Він має структуру, наведену в табл. 2.

ЗАГАЛЬНА СТРУКТУРА ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Таблиця 2

№ РОЗДІЛУ	НАЗВА РОЗДІЛУ
I	Фінансовий результат діяльності
II	Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету
III	Виконання бюджету (кошторису)

За I та II розділами відображається інформація щодо фінансових результатів діяльності, а також видатків бюджету (кошторису) в розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету; за розділом III – власне виконання бюджету (кошторису) в розрізі загального та спеціального фондів за плановими та фактичними показниками.

Зауважимо, що представлені форми звітності суб'єктів сектора загального державного управління розроблені на основі МСБОДС та КСДФУ 2001.

Узагальнюючи вищенаведені вимоги, зазначимо, що План рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління має охоплювати весь спектр об'єктів бюджетного обліку; відповідати КСДФ 2001 та МСБОДС; відображати операції за методом нарахування; відображати операції за принципом подвійного запису; забезпечувати складання бухгалтерської звітності суб'єктів.

Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління потребує також і технічного визначення його внутрішньої структури; для його забезпечення звернімося до існуючих класифікацій планів рахунків (табл. 3) [20, с. 39].

Так, перша класифікаційна ознака виділяє три види рахунків:

- перший був характерним для початку ХХ ст. і ґрунтувався на теорії кругообігу капіталу;
- другий – панував з другої третини ХХ ст. і базувався на принципах фінансової звітності;
- третій є характерним для сучасних розвинутих облікових систем, які спрямовані на забезпечення комерційної таємниці та подальший розвиток положень фінансового та управлінського обліку [23, с. 80–88].

КЛАСИФІКАЦІЯ ПЛАНІВ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Таблиця 3

ОЗНАКА	ВИДИ ПЛАНІВ РАХУНКІВ
Характер визначення фінансового результату	План рахунків формального монізму План рахунків формального дуалізму План рахунків формального плюралізму
Субординація та кодування рахунків	Лінійний, десятиковий ієрархічний, фасетний, матричний
Принцип загального розміщення синтетичних рахунків	У порядку ліквідності активів та часу погашення зобов'язань Залежно від кругообігу капіталу
Розмежування рахунків за цілями різних видів бухгалтерської звітності	Однокруговий план рахунків Двокруговий план рахунків

За другою ознакою лінійний план рахунків являє собою просту порядкову номенклатуру рахунків (використовувався в бюджетній сфері з 1924 по 1938 рр.), десятиковий ієрархічний план передбачає розподіл усіх рахунків на 10 груп, далі 10 підгруп тощо, фасетний план рахунків є найбільш інформативним, оскільки ієрархія рахунків має шифри за певними ознаками, що надає можливість утворювати групування за будь-якою вибіркою ознак, матричний передбачає розподіл усієї сукупності рахунків на 10–12 класів, групи всередині класів (рівні або кратні кількості груп) тощо [24]. Відповідно до третьої ознаки, плани рахунків, як правило, будуються в порядку зростання або спадання ліквідності активів та часу погашення зобов'язань, кругообігу капіталу [22]. І нарешті, за четвертою ознакою плани рахунків залежно від способу отримання інформації для різних видів звітності поділяються на однокругові та двокругові.

Зважаючи на сучасні підходи та тенденції у формуванні планів рахунків, досвід ЄС (США вирізняються відсутністю єдиних галузевих планів рахунків), доречно обрати внутрішню технічну будову Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління за ознаками формального плюралізму, фасетної моделі, в порядку зменшення нарощування ліквідності активів та зобов'язань, з двокруговою системою рахунків.

Враховуючи це, Державною казначейською службою України розроблено проектну структуру Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора, представлену в табл. 4 [3].

Така побудова Плану рахунків спрямована на забезпечення прозорості облікових процесів та прозорість консолідації інформації.

ПРОЕКТНА СТРУКТУРА ЄДИНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

Таблиця 4

№ КЛАСУ	НАЗВА КЛАСУ
Клас 1	Нефінансові активи
Клас 2	Фінансові активи
Клас 3	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів
Клас 4	Розрахунки
Клас 5	Капітал та фінансовий результат
Клас 6	Зобов'язання
Клас 7	Надходження
Клас 8	Витрати
Клас 9	Позабалансові рахунки

Висновки з проведеного дослідження

Важливим позитивним моментом представленої проектної структури Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного

управління є тісний зв'язок композиційної побудови з формами фінансової звітності суб'єктів вказаного сектора.

Іншим важливим аргументом на користь запропонованої структури Плану рахунків є урахування при її розробці прогресивного досвіду країн ЄС, відповідно до якого для стандартного плану рахунків характерне виділення чотирьох блоків рахунків [22].

І нарешті, представлена проектна структура Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління враховує фактичний об'єктний склад бюджетного обліку та НП(С)БОДС, дає змогу забезпечувати реалізацію методу нарахування та принципу подвійного запису, з урахуванням положень НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» враховує позиції МСБОДС та КСДФ 2001. Це допоможе сформувати дієве інформаційне забезпечення системи управління державними фінансами України в умовах їх інноваційно-інвестиційного розвитку, що призведе, у свою чергу, до підвищення достовірності, доречності, повноти, обачності та оперативності даних її внутрішнього та зовнішнього інформаційного поля.

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.07 р. №34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>
2. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.07 р. № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Сушко Н.І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі // Державний бухгалтер і аудитор. – №1. – 2012. – С. 11–17
4. Пізатуліна Л.В., Сушко Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Незалежний аудитор. – №6. – 2012. – С. 56–57.
5. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А. Азрайяна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
6. Пархоменко В.М., Петрук О.М. План рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку // Вісник ЖІПІ / Економічні науки. – Житомир: ЖІПІ, 2002. – №19. – С. 233–240.
7. Петрук О.М. Місце плану рахунків в системі бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – №4 (26). – С. 209–217.
8. Боримська К.П. План рахунків бухгалтерського обліку як інтегрована облікова модель: підходи до побудови // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – №3 (53). – С. 37–43.
9. Петрук О.М. Сучасне розуміння методу бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – №1 (27). – С. 168–179.
10. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік як джерело в системі інформаційного забезпечення економіки України // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – №1 (51). – С. 46–50.
11. Левицька С.О., Кошка К.А. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: Випуск 3 (47). Секція Економіка. Частина I. – 2009. – Рівне: НУВГП – С. 379–387.
12. Ришар Ж. Европейские планы счетов / Ж. Ришар, Я.В. Соколов, В.В. Ковалев // Бухгалтерський учет. – 1999. – №9. – С. 47–50.
13. Министерство финансов России: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ru.wikipedia.org/wiki/Министерство_финансов_Российской_империи
14. Шмелев К.В. Правовое регулирование бюджетных отношений в дореволюционной России (1862–1904 годы): Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. – Н. Новгород, 2004. – 176 с.
15. Бюджетная реформа 1858–1862 гг. – важнейшее событие в российских финансах 19 века [Текст] / С.И. Лушин // Финансы. – 2004. – №6. – С. 74–77.
16. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 520 с.
17. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Головного управління Державного казначейства України №114 від 10.12.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
18. Про затвердження інструктивної бази: Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 р. №119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
19. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч. I: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
20. Боримська К.П. План рахунків бухгалтерського обліку як інтегрована облікова модель: підходи до побудови // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – №3 (53). – С. 37–43.
21. Фаріон А.І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі та шляхи її реалізації: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04

/ Фаріон Антоніна Іванівна; ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана». – К., 2011. – 199 с.

22. *Полещук Т.А.* Международные стандарты бухгалтерского учета (Учебное пособие) / Под ред. Л.В. Моисеева [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0023.asp/
23. *Кузнецова Е.В.* Моделирование планов счетов формального монизма, дуализма и плюрализма / Е.В. Кузнецова // *Управленческий учет.* – 2009. – №2 (28). – С. 80–88.
24. *Счета и двойная запись в бухгалтерском учете:* [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=10885&pg=7&lang=ru>
1. *On approval of the Strategy to modernize accounting system in public sector for 2007-2015:* Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 16.01.07, №34 [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0> [in Ukrainian]
2. *On approval of the Strategy to modernize public financial management system:* Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine from 17.10.07, №888-r [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> [in Ukrainian]
3. *Sushko N.I.* Implementation of accounting reform in public sector // *Public Accountant and Auditor.* – №1. – 2012. – P. 11-17. [in Ukrainian]
4. *Gizatulina L.V., Sushko N.I.* Reforming the system of accounting in public sector // *Independent auditor.* – №6. – 2012. – P. 56-57. [in Ukrainian]
5. *Big accounting dictionary* / Ed. by A. Azrailyan. – Moscow: Institute of the New Economy, 1999. – 574 p. [in Russian]
6. *Parkhomenko V.M., Petruk O.M.* Chart of accounts in accounting system of regulation // *Bulletin ZHITI / Economics.* – Zhytomir: ZHITI, 2002. – №19. – P. 233-240. [in Ukrainian]
7. *Petruk O.M.* Place of chart of accounts in accounting system // *Bulletin ZSTU / Economics.* – Zhytomir: ZSTU, 2003. – №4 (26). – P. 209-217. [in Ukrainian]
8. *Borymska K.P.* Chart of Accounts as an integrated accounting model: approaches to construction // *Bulletin ZSTU / Economics.* – Zhytomir: ZSTU, 2010. – №3 (53). – P. 37-43. [in Ukrainian]
9. *Petruk O.M.* Current understanding of accounting method // *Bulletin ZSTU / Economics.* – Zhytomir: ZSTU, 2004. – №1 (27). – P. 168-179. [in Ukrainian]
10. *Evdokimov V.V.* Accounting as a source of information in system of economy of Ukraine // *Bulletin ZSTU / Economics.* – Zhytomir: ZSTU, 2010. – №1 (51). – P. 46-50. [in Ukrainian]
11. *Levytska S.O., Koshka K.A.* Impact of the first stage of strategy of modernization of accounting in public sector // *Proceedings of the National University of Water Management and Nature: Issue 3 (47). Section economy.* Part II – 2009 – Rivne: NUWMNRU – P. 379-387. [in Ukrainian]
12. *Richard J.* European charts of accounts / J. Richard, Y. Sokolov, V. Kovalev // *Accounting.* – 1999. – №9. – P. 47-50. [in Russian]
13. *Ministry of Finance of Russia* [electronic resource]. – Mode of access: http://ru.wikipedia.org/wiki/Министерство_финансов_Российской_империи [in Russian]
14. *Shmeliov K.V.* Legal regulation of budgetary relations in pre-revolutionary Russia (1862-1904 years): Dis. of PhD in law : 12.00.01. – N. Novgorod, 2004. – 176 p. [in Russian]
15. *Budget reform of 1858-1862.* – The most important event in 19th-century Russian finance [Text] / S.I. Looshin // *Finance.* – 2004. – №6. – P. 74-77. [in Russian]
16. *Svirko S.V.* Accounting in Ukraine budgetary institutions: Methodology and Organization: Dis. of Dr. in Econ. Science 08.06.04/ Kyiv National Economic University named after V. Hetman. – K., 2006. – 520 p. [in Ukrainian]
17. *On approval of the Chart of Accounts for budgetary institutions and application of Procedure Chart of Accounts for budgetary institutions:* Order of the General Directorate of State Treasury of Ukraine №114 from 12.10.99 [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-in/laws/main.cgi> [in Ukrainian]
18. *On approval of instructional framework:* Order of the State Treasury of Ukraine from 28.11.2000, №119 [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> [in Ukrainian]
19. *Butynets F.F.* History of accounting: In 2 parts. Part I: [manual for students in higher education specialty 7.050106 "Accounting and Audit"] / F.F. Butynets. – 2nd ed., Ext. and revised. – Zhytomir: PE "RUTA", 2001. – 512 p. [in Ukrainian]
20. *Borymska K.P.* Chart of Accounts as an integrated accounting model: approaches to construction // *Bulletin ZSTU / Economics.* – Zhytomir: ZSTU, 2010. – №3 (53). – P. 37-43. [in Ukrainian]
21. *Farion A.I.* Modernisation of accounting in public sector and ways of implementation: dis. for PhD in Econ. Science 08.06.04 / Farion Antonina Ivanovna, SHEE "KEU V. Hetman". – K., 2011. – 199 p. [in Ukrainian]
22. *Polishchuk T.A.* International Accounting Standards (Tutorial) / Ed. by L.V. Moiseeva [electronic resource]. – Mode of access: http://abc.vvsu.ru/Books/u_m_stand/page0023.asp/ [in Russian]
23. *Kuznetsova E.V.* Simulation of accounts in formal monism, dualism and pluralism / E.V. Kuznetsova // *Management Accounting.* – 2009. – №2 (28). – P. 80-88. [in Russian]
24. *Accounts and double entry bookkeeping:* [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=10885&pg=7&lang=ru> [in Russian]

Дата подання рукопису: 06.05.2013 р.