

І. Д. ФАРІОН, Т.М. ПИСАРЕНКО

**НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ
РЕСУРСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

**Тернопіль
“Економічна думка”
1999**

ББК
Ф

Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Напрямки вдосконалення обліку фінансових ресурсів у бюджетних установах. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. –40 с.

У роботі вказано на зміни в організації обліку та контролю за державними доходами й видатками; зазначені особливості казначейської системи виконання державного бюджету та її роль у дотриманні бюджетної дисципліни. Висвітлено специфіку бухгалтерського обліку в бюджетних установах та проблеми його здійснення. Вказані основні нормативні акти, прийняті протягом 1995–1999 років, які призначені для підвищення рівня облікового процесу; внесені пропозиції щодо вдосконалення обліку фінансових ресурсів в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів.

Автори:

Фаріон Іван Дем'янович, завідувач кафедри економіки, обліку і контролю у невиробничій сфері Тернопільської академії народного господарства:

Писаренко Тетяна Миколаївна, викладач кафедри обліку і аудиту Луцького державного технічного університету

Редактор Богдан Мельничук

ISBN _____

© Фаріон І. Д., Писаренко Т. М., 1999

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. РЕФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗА ДЕРЖАВНИМИ ДОХОДАМИ ТА ВИДАТКАМИ.....	3
2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	10
3. ПРОПОЗИЦІЇ ПО ВДОСКОНАЛЕННЮ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ В УСТАНОВАХ, ЩО УТРИМУЮТЬСЯ ЗА РАХУНОК БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.....	22
ВИСНОВКИ.....	25
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	26

ВСТУП

Подальший економічний і соціальний розвиток України тісно пов'язаний з удосконаленням економічної роботи на всіх рівнях управління, підвищенням відповідальності міністерств та відомств, підприємств та бюджетних установ за ефективне використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Обсяг державного бюджету становить величезні суми. Через нього розподіляють і перерозподіляють більше половини національного доходу країни. Тому особливо значною є роль обліку і контролю у забезпеченні раціонального й економного використання фінансових та інших ресурсів, посиленні боротьби з безгосподарністю, незаконною витратою матеріальних і грошових засобів, дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни.

Бухгалтерський облік охоплює всі сторони економічної і господарської діяльності як всередині установ і організацій, що перебувають на бюджетному фінансуванні, так і у їх взаємовідносинах з іншими господарськими організаціями та з фінансово-кредитною системою. Налагоджений облік дозволяє не лише виявити резерви ефективного використання бюджетних ресурсів, порушення режиму фінансово-бюджетної дисципліни, а й попередити і вчасно усунути можливі втрати та необгрунтовані затрати.

1. РЕФОРМУВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ Й КОНТРОЛЮ ЗА ДЕРЖАВНИМИ ДОХОДАМИ ТА ВИДАТКАМИ

Облік у бюджетних установах неможливо розглядати без детального врахування змін у фінансовому механізмі України. Так, неможливо не згадати 27 квітня 1995 р. Саме цього дня Указом Президента у країні було створено Державне казначейство. Постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 р. № 590 затверджено Положення про Державне казначейство.

Згідно із зазначеним Указом Президента від 27. 04. 1995 р. за № 335/95, Державне казначейство України утворене при Міністерстві фінансів України. Систему Державного казначейства України становлять Головне управління Державного казначейства України та його територіальні органи – управління Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з відділеннями у районах, містах і районах у містах. Фінансування Державного казначейства України здійснюють за рахунок Державного бюджету України.

У 1997 р. було прийнято ряд нормативних документів, що визначили напрями реформування організації обліку та контролю за доходами і видатками Державного бюджету України у зв'язку зі створенням та функціонуванням Державного казначейства України.

Саме поняття про казначейство, казначейське виконання державного бюджету для більшості залишається не зовсім зрозумілим. Відповідно різним є ставлення до казначейського виконання державного бюджету. Одні розглядають його як необхідний елемент структурної перебудови існуючих в суспільстві відносин між суб'єктами фінансової діяльності, інші – як одну і можливо, навіть зайву, бюрократичну ланку цих відносин.

Створення Державного казначейства в Україні зумовлене насамперед двома обставинами:

– потребою в державному контролі за виконанням бюджету не тільки за принципом «Скільки надійшло і на що витрачено», а й з погляду на те, наскільки раціонально витрачають бюджетні кошти і як швидко вони потрапляють до їх отримувачів;

– необхідністю оперативного маневрування обмеженими державними коштами.

Система виконання державного бюджету за доходами ґрунтується на комплексі касових операцій, які проводять банки. Кошти, що надходять у рахунок сплати податків, зараховують на рахунки доходів, відкритих на ім'я органів казначейства в уповноважених установах банків. Банки перераховують їх казначейству на спеціальні транзитні рахунки в обласних управліннях Національного банку України, і вже звідти кошти надходять на рахунок Міністерства фінансів у НБУ. У кращому випадку доходи

надходять до бюджету протягом 3–4 днів. Частина ж їх не надходить зовсім, оскільки установи комерційних банків часто порушують нормативи відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів.

Не краще становище склалося й у системі виконання державного бюджету за видатками.

Кошти, що надійшли на рахунок доходів, спочатку щодня перерозподіляють між міністерствами та відомствами і вже згодом перераховують конкретним адресатам. Шлях коштів до їх отримувачів, враховуючи наявність численних поточних бюджетних рахунків, відкритих в установах різних комерційних банків, іноді ще довший, ніж шлях надходження їх до бюджету. При цьому спостерігається тенденція до постійного зростання залишків на поточних рахунках міністерств, відомств, підприємств, установ і організацій. Щодня на рахунках бюджетних організацій в установах банків перебуває місячна сума надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Звітності про касове виконання державного бюджету в багатьох випадках не є достовірними. Звіти міністерств та відомств не дають можливості уряду визначити справжні потреби і суму заборгованості за тією чи іншою статтею бюджету.

Тому саме Державне казначейство України покликане розв'язати наболілі фінансові проблеми.

Наказ Головного управління Державного казначейства України (ГУДК) від 21 березня 1997 р. № 28 «Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету» заклав основи застосування принципу єдиного казначейського рахунку. Цим наказом було затверджено «Положення про єдиний казначейський рахунок» та спільно з НБУ затверджено «Тимчасову інструкцію про порядок касового виконання бюджету за видатками», введені в дію з 1 квітня 1997 р.

Впровадження казначейської системи виконання державного бюджету супроводжується докорінним перерозподілом функцій між фінансовою і банківською системами, органами державної влади, установами й організаціями, які утримуються за державні кошти. Банківська система здійснюватиме акумуляцію коштів державного бюджету України, зберігання та перерахування їх за дорученням органів Державного казначейства, а також приймання та видавання готівки. За головними розпорядниками коштів державного бюджету України зберігається право на визначення конкретних напрямів використання коштів.

Казначейська система виконання державного бюджету базується на принципі єдиного казначейського рахунку. Єдиний казначейський рахунок, як зазначено в «Положенні про єдиний казначейський рахунок», – це система бюджетних рахунків органів Державного казначейства, відкритих в установах банків за відповідним балансовим рахунком, на які

зараховують податки, збори, інші обов'язкові платежі Державного бюджету та надходження з інших джерел, встановлених законодавством України, і з яких органи Державного казначейства здійснюють платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи та / або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.

Зазначені рахунки діють в єдиному режимі, створюючи загальнодержавну інформаційно–обчислювальну систему єдиного казначейського рахунку, яка дає можливість Головному управлінню Держказначейства мати в реальному режимі часу інформацію про:

- баланс єдиного казначейського рахунку, отриманий як результат здійснення операцій на всіх бюджетних рахунках єдиного казначейського рахунку;
- рух коштів за доходами державного бюджету відповідно до бюджетної класифікації;
- рух коштів за видатками державного бюджету відповідно до бюджетної класифікації;
- рух коштів за місцевими бюджетами з моменту їх обслуговування в системі Держказначейства;
- результати виконання бюджетів.

Сукупність бюджетних рахунків, які утворюють єдиний казначейський рахунок, відкрита на ім'я Головного управління Державного казначейства та його територіальних органів за балансовим рахунком № 124 «Кошти державного бюджету». Бюджетні рахунки за балансовим рахунком № 124 «Кошти державного бюджету» відкриває орган Державного казначейства в установах Національного банку та уповноважених установах комерційних банків, які визначили Кабінет Міністрів України та Національний банк України.

В органах Державного казначейства, в свою чергу, відкривають реєстраційні рахунки розпорядникам бюджетних коштів. При цьому бюджетні рахунки розпорядників державних коштів в установах банків закривають. Порядок відкриття реєстраційних рахунків знайшов відображення в Інструкції, затвердженій наказом ГУДК від 9 квітня 1997 р. № 32. Реєстраційні рахунки відкривають на ім'я розпорядника бюджетних коштів у органах Державного казначейства України для обліку касових витрат.

Одне із завдань, яке вирішують за допомогою єдиного казначейського рахунку, – здійснення попереднього контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Методику такого контролю викладено в Тимчасовій інструкції про порядок касового виконання бюджету за видатками.

Тимчасова інструкція визначила:

- єдиного суб'єкта касового виконання державного бюджету за видатками – Державне казначейство України;

- розпорядників бюджетних коштів (головних і нижчих – другого та третього рівнів), їхні повноваження та обов'язки в процесі касового виконання державного бюджету за видатками;
- порядок фінансування видатків або проведення платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи та / або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів;
- порядок доведення даних до ГУДК про територіальне розташування мережі установ, підприємств, організацій, яким розподіляють кошти головні розпорядники коштів, та до територіальних управлінь Державного казначейства – розпорядники коштів другого рівня;
- порядок доведення Міністерством фінансів України обсягів асигнувань, виділених з державного бюджету головним розпорядникам коштів, а останніми – лімітів витрат з бюджету нижчестоящим розпорядникам коштів;
- порядок подання кошторисів доходів і видатків розпорядниками коштів усіх рівнів;
- організацію фінансування за відомчою структурою та через органи Державного казначейства України;
- організацію оплати витрат розпорядників коштів за допомогою реєстраційних рахунків;
- порядок обліку операцій з фінансування та оплати витрат розпорядників кредитів;
- функції установ банків при казначейській формі виконання державного бюджету за видатками.

Слід зазначити, що органи Державного казначейства України здійснюють контроль як за фінансуванням видатків, так і за проведенням платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи та / або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів, незалежно від того, як проводять фінансування головних розпорядників коштів – за відомчою структурою чи через органи Державного казначейства.

Запровадження єдиного казначейського рахунку тісно пов'язане з удосконаленням бюджетної класифікації доходів і видатків.

До 1 січня 1998 р. діяла класифікація доходів і видатків державного та місцевих бюджетів, затверджена наказом Міністерства фінансів України за № 35 від 16. 07. 92 р. Двічі до неї вносили зміни, однак за своєю суттю вона успадкувала основні риси класифікації доходів та видатків бюджетів колишнього СРСР і мала суттєві недоліки.

По-перше, класифікація доходів і видатків, затверджена наказом МФУ від 16. 07. 1992 р., не була порівняна зі статистикою грошово-банківської сфери та платіжним балансом. Вона не могла бути основною для складання Системи Національних Рахунків у частині державного сектора,

оскільки об'єднувала сектор загального державного управління і державних підприємств, змішувала трансферти, додану вартість держави і проміжне споживання, не було чіткої картини державних інвестицій. По-друге, в ринкових умовах великого значення набувають проблеми залучення та погашення позик і виплата процентів. У бюджетній класифікації України ці напрямки включають до складу доходів та видатків, спотворюючи реальний стан. Не було розділів, що вказували на джерела погашення дефіциту бюджету та обсяг накопичених боргових зобов'язань держави. По-третє, предметна класифікація доходів бюджету України не систематизувала доходи для цілей економічного аналізу та порівняння: податкові доходи, доходи від операцій з капіталом. Податкові доходи не поділяли на групи залежно від джерела одержання податку: прибуток, власність, використання природних ресурсів, купівля товарів і послуг, міжнародні операції.

Нарешті, недосконалою була функціональна класифікація видатків бюджету, оскільки не мала видатків відповідно до виконуваних державою функцій: управління, безпека, економічні, соціальні послуги. Неприйнятною була економічна класифікація видатків бюджету. Перелік статей не міг охопити різноманітні бюджетні операції, тому значні суми включали до статті 18 «Інші видатки» та 32 «Інші витрати».

Усі ці моменти ускладнювали процес складання, виконання бюджету, його аналізу і порівняння. Тому в Україні назріла гостра необхідність зміни бюджетної класифікації, пристосування її до нових умов та врахування стандартів класифікації бюджетних операцій.

Наказом Міністерства фінансів України від 3 грудня 1997 р. № 265 затверджено нову бюджетну класифікацію. А 15 січня 1998 р. вийшов наказ Мінфіну України № 11 «Про внесення змін та доповнень до бюджетної класифікації України». Він стосувався класифікації доходів бюджету, функціональної та відомчої класифікації видатків.

Згідно з новою бюджетною класифікацією, доходи бюджету складаються з п'яти основних груп, а саме: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти та державні цільові фонди. Зазначеним групам відповідає перша цифра восьмизначного коду класифікації доходів бюджету. Наступні цифри (друга і третя) відповідають номеру підгрупи бюджетної класифікації. Третя і четверта цифри відповідають номеру розділу. П'ята і шоста цифри означають параграф конкретного розділу, який визначає різновид надходження. Сьома і восьма цифри відведені для кодування виду бюджету (державний, обласний, міський, районний, селищний, сільський) і для розщеплення платежу.

Податкові надходження поділяють за видами податків, визначених діючою податковою системою України.

Неподаткові надходження включають: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу; надходження від штрафів та фінансових санкцій; інші надходження.

Доходами від операцій з капіталом є такі: надходження від продажу основного капіталу; надходження від продажу державних запасів товарів; податки на фінансові операції з капіталом.

Офіційні трансферти поділяють так: від органів державного управління інших рівнів (поточні та капітальні); з-за кордону (поточні та капітальні); з недержавних джерел.

До державних цільових фондів належать: Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; Пенсійний фонд України; Фонд соціального страхування України; Фонд сприяння зайнятості населення України; Державний інноваційний фонд України; Фонд розвитку паливно-енергетичного комплексу; Фонд соціального захисту інвалідів; на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг; інші фонди.

Класифікація видатків бюджету дещо складніша.

Видатки бюджету класифікують за функціональною, відомчою та економічною ознаками.

Функціональна класифікація характеризує склад видатків бюджету за галузями народного господарства: державне управління, судова влада, міжнародна діяльність, фундаментальні дослідження та сприяння науково-технічному прогресові, національна оборона і т. д.

Відомча класифікація – це фактично перелік головних розпорядників коштів. Перш за все це міністерства та інші центральні органи виконавчої влади. Загальний перелік головних розпорядників кредитів у редакції від 3 грудня 1997 р. містить 185 установ, організацій, підприємств.

Особливістю економічної класифікації є чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії). Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету. В новій бюджетній класифікації нема комплексних статей – 18, 32 та інших, що значно поліпшує репрезентативність виконання бюджету. Чітке визначення економічної суті платежу уніфікує підхід головних розпорядників коштів до їх використання, дає можливість для всебічного аналізу, систематизації та узагальнення економічних показників.

Економічна класифікація видатків відповідає класифікації доходів і містить такі видатки: поточні, капітальні, нерозподілені видатки, кредитування за вирахуванням погашення.

До поточних видатків належать: видатки на товари і послуги (оплата праці працівників бюджетних установ, нарахування на заробітну плату, придбання предметів і матеріалів, видатки на відрядження, оплата послуг з утримання бюджетних установ, оплата комунальних послуг та енергоносіїв, дослідження та розробки, державні програми); виплата відсотків (банківським установам, за внутрішніми позичками, виплати відсотків за зовнішнім державним боргом); субсидії та поточні трансфертні виплати (субсидії, трансфертні платежі органам державного управління інших рівнів, трансферти іншим установам та організаціям, трансферти населенню, трансферти за кордон).

Під капітальними видатками розуміють платежі з метою придбання капітальних активів, стратегічних і надзвичайних запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, які передають отримувачам з метою придбання ними подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи ушкодженням основних фондів. До них відносять видатки на: придбання основного капіталу (придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво, капітальний ремонт); створення державних запасів та резервів; придбання землі і нематеріальних активів (придбання землі, оплата права на використання надр, придбання нематеріальних активів); капітальні трансферти (внутрішні та зовнішні капітальні трансферти).

До нерозподілених відносять видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Категорія видатків «Кредитування за вирахуванням погашення» включає платежі бюджетів усіх рівнів, в результаті яких у них з'являються фінансові вимоги до інших економічних одиниць, або надання кредитів за вирахуванням сум повернення. У бюджетній класифікації виділено надання внутрішніх і зовнішніх кредитів, за вирахуванням погашення.

Класифікація за економічною ознакою ґрунтується на новому підході до визначення видатків державного бюджету. Це державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Як бачимо, видатки передбачаються для поточних чи капітальних потреб, а також можуть бути відплатними (в обмін на товар чи послугу) або невідплатними (односторонніми). Через це до видатків не віднесені платежі у рахунок погашення державного боргу. В новій бюджетній класифікації їх розглядають як фінансування.

Введення нового казначейського рахунку, на який зараховуватимуть, згідно з новою бюджетною класифікацією, всі державні доходи і з якого здійснюватимуть усі наступні видатки державного бюджету, дасть змогу зосередити державні кошти в руках одного господаря. Це значно обмежить банківське, відомче та місницьке свавілля в їх використанні. Уряд матиме

вичерпну інформацію про стан державних фінансів у режимі реального часу і здійснюватиме контроль за дотриманням встановленого розміру дефіциту державного бюджету, тобто володітиме фінансовими важелями регулювання економічної ситуації.

Однією з головних суттєвих передумов функціонування попереднього контролю за витрачанням державних коштів є налагодження належного бухгалтерського обліку. І хоча новий порядок виконання державного бюджету стосується переважно порядку фінансування і не зачіпає суттєво принципів організації та ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, однак у бухгалтерському обліку також вистає проблем, що потребують негайного вирішення.

Особливої актуальності в нинішній економічній ситуації набуває проблема достовірності даних про виконання державного бюджету за доходами і видатками. Для вирішення її слід поновити, з урахуванням сучасних вимог, старі методологічні та нормативні акти з бухгалтерського обліку і звітності, що були напрацьовані раніше, та розробити нові.

Основою організації бухгалтерського обліку виконання бюджету є встановлення плану рахунків. Наказом Головного управління Державного казначейства України від 24 грудня 1997 р. № 137 був затверджений новий план рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів. Його поетапно впроваджували протягом 1998 р. Щоб дати відповідь на питання щодо змін в обліку виконання державного і місцевих бюджетів, необхідно порівняти зазначені плани рахунків.

У чинному до кінця 1997 р. плані рахунків було виділено 8 розділів, у новому – 7 (їх назвали «клас рахунків»), а саме:

До 1 січня 1998 р.

1. Грошові кошти.
2. Видатки.
3. Доходи, які розподіляють.
4. Доходи.
5. Позички видані й одержані.
6. Розрахунки.
7. Кошти передані й одержані.
8. Результати.

З 1 січня 1998 р.

1. Ресурси державного бюджету.
2. Боргові зобов'язання.
3. Кошти в розрахунках.
4. Результати.
5. Доходи.
6. Видатки.
7. Допоміжні рахунки.

Облік виконання державного бюджету здійснюють за допомогою рахунків, номери (коди) яких мають від 13 до 28 знаків. Номер (код) рахунка – це не просто арифметичні цифри, а повна інформація про ту чи іншу операцію. За основу при розробці нового плану рахунків були взяті діючий план рахунків та міжнародні стандарти обліку.

У першому розділі нового плану рахунків відображені всі зміни, пов'язані з введенням казначейської системи касового виконання державного бюджету за видатками, включенням позабюджетних фондів (тепер – державні цільові фонди) до складу державного бюджету, розширенням джерел формування дохідної частини бюджету.

Одними з основних у вказаних планах є два розділи: «Доходи» і «Видатки». У чинному до кінця 1997 р. плані рахунків передбачено два розділи для обліку доходів, що мало негативне значення. Не було необхідності вводити цілий розділ, коли можна було б ввести ще один субрахунок до розділу 4 «Доходи». Це врахували при складанні нового плану рахунків, в якому розділ «Доходи» передбачає облік доходів бюджету, доходів, які розподіляють, нез'ясованих надходжень. У зв'язку з введенням нової бюджетної класифікації в новому плані рахунків передбачено облік доходів за складовими, а саме: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти, державні цільові фонди. Облік доходів бюджету за складовими полегшить облік його виконання.

В основі виділення рахунків у класі рахунків «Видатки» лежать ознаки економічної класифікації видатків нової бюджетної класифікації. Це дасть можливість чіткіше вести облік видатків бюджету, а також видатків, проведених за рахунок інших коштів, чого не дозволяв попередній план рахунків.

Другим розділом у новому плані рахунків є розділ «Боргові зобов'язання», якого у чинному до кінця 1997 р. плані рахунків не було. Його виділення пов'язане з необхідністю обліковувати зобов'язання держави за внутрішнім та зовнішнім боргом. 23-й рахунок цього класу серед рахунків третього порядку має рахунок 232 «Довгострокові зобов'язання з покриття тимчасових касових розривів». Це є незрозумілим, оскільки зобов'язання з покриття касового розриву повинне бути тільки короткотерміновим (до 1-го року). Якщо ж покриття касового розриву триває більше року, то йдеться не про касовий розрив, а про нестачу коштів.

Наступним розділом у новому плані рахунків є «Кошти в розрахунках» (номер класу рахунків 3). Такий же розділ «Розрахунки» був передбачений і в попередньому плані. В новому плані рахунків у розділі 3 окремо виділені рахунки (третього порядку), на яких обліковують одержані кошти, а окремо – передані кошти.

У новому плані рахунків передбачений новий розділ – «Допоміжні рахунки», який передбачає один рахунок другого порядку 71 «Асигнування» і чотири рахунки третього порядку.

Також передбачений у новому плані рахунків розділ «Результат» (номер класу рахунків 4). Відмінним від такого ж розділу попереднього плану рахунків є деталізація рахунку другого порядку (41 «Результати виконання бюджету») через виділення рахунків третього порядку, що дозволить повніше відображати результати виконання бюджету.

Новий план рахунків – це є певний крок у вдосконаленні обліку виконання бюджету. При його складанні були використані підходи до складання планів рахунків з обліку виконання бюджету в державах з розвинутими ринковими відносинами. Очевидна тенденція до скасування активно-пасивних рахунків та використання тільки активних і пасивних рахунків. Це полегшить самий процес обліку виконання бюджету. При цьому необхідно зазначити, що коди рахунків хоч і дають багато інформації, але є громіздкими. Збільшення кількості рахунків порівняно з попереднім планом рахунків також у певній мірі ускладнює виконання бюджету. І все ж новий план рахунків дозволяє:

- враховувати всі зміни в економічній і фінансовій сферах;
- враховувати при обліку всі джерела надходження до бюджету держави в розрізі складових;
- відображати операції з виконання видаткової частини з урахуванням діючих методів і прийомів;
- відображати на рахунках бухгалтерського обліку державні внутрішні та зовнішні боргові зобов'язання;
- відображати операції зі взаємодії державного бюджету з іншими ланками бюджетної системи в процесі його виконання.

2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Основними нормативними документами, за якими ведуть бухгалтерський облік установ та організацій, котрі утримують за рахунок державного бюджету, є Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затверджене Постановою КМУ від 3 квітня 1993 р. № 250, та «Інструкція по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР», затверджена наказом Міністерства фінансів колишнього СРСР від 10 березня 1987 р. № 61. Цей «класичний» бухгалтерський документ не втратив чинності в Україні згідно з Постановою Верховної Ради України від 12 вересня 1991 р. № 1648–ХІІ Методичними вказівками Міністерства фінансів СРСР від 19 квітня 1990 р. № 38 та наказом Міністерства фінансів України від 14 лютого 1996 р. № 29 до цієї інструкції було внесено деякі доповнення.

До розробки нової інструкції бухгалтери мають керуватися переліченими законодавчими та нормативними актами, пристосовуючи їх до змін в економічній ситуації. Міністерства й відомства України у разі потреби можуть розробляти власні вказівки щодо ведення бухгалтерського обліку і звітності про виконання кошторисів видатків. Однак вони мають відповідати основним вимогам бухгалтерського обліку. Такі нормативні документи раніше потрібно було погоджувати з Міністерством фінансів України, а з 1995 р. право розробки і затвердження нормативно-методичних та інструктивних документів з питань бухгалтерського обліку, звітності й організації виконання бюджетів усіх рівнів закріплено за Головним управлінням Державного казначейства України.

Ще одна проблема пов'язана з тим, що установам та організаціям, яких повністю утримують за рахунок державного або місцевих бюджетів, дозволено займатися госпрозрахунковою діяльністю. З метою отримання додаткових коштів вони тимчасово здають в оренду будівлі, споруди, приміщення, обладнання, інвентар, транспортні засоби, реалізують продукцію виробничих майстерень та підсобних господарств, проводять конкурси, концерти, відкривають курси, гуртки, ведуть навчання на контрактних засадах, виконують інші роботи та надають різноманітні послуги. Кошти, що надходять установам і організаціям за виконання роботи, яка відповідає профілю їхньої діяльності або безпосередньо пов'язана з нею і здійснюється в приміщеннях бюджетних установ з використанням основних фондів та матеріальних цінностей, придбаних за рахунок бюджетних коштів, що належать цим установам, відносять до спеціальних коштів.

Нечіткість в обліку спеціальних коштів призводить до того, що деякі бюджетні установи доходи і видатки за цими коштами обліковують не на

призначених для цього рахунках, а на розрахункових, що викривлює бухгалтерську звітність. Зміни в податковому законодавстві викликають проблеми і в оподаткуванні спеціальних коштів. Тому виникає потреба в розширенні діючого переліку джерел спеціальних коштів (як це зроблено в галузі охорони здоров'я) та внесенні суттєвих змін до відповідних нормативних документів.

Першим кроком у вдосконаленні обліку бюджетних і спеціальних коштів стала Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 1997 р., яка передбачала нові принципи складання єдиного кошторису доходів та видатків бюджетних установ з включенням усіх доходів та видатків позабюджетних коштів. При цьому облік, звітність та накопичення на банківських рахунках спеціальних і бюджетних коштів мають здійснювати окремо.

Постанова КМУ від 16 лютого 1998 р. № 164 відмінила постанови КМУ: від 21. 02. 1997 р. № 180 «Про затвердження Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації»; від 20. 05. 1997 р. № 471 «Про внесення змін і доповнень до постанови Кабінету Міністрів України від 21 лютого 1997 р. № 180»; від 1. 11. 1997 р. № 1195 «Про внесення змін до додатку № 1 до Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації».

Згідно з новим Положенням про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації, затвердженим постановою КМУ № 164 від 16. 02. 1998 р., єдиний кошторис доходів і видатків бюджетної установи та організації є основним документом, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і поквартальний розподіл коштів установи. Формування єдиного кошторису здійснюють на підставі лімітної довідки про асигнування з бюджету, яку вищестояща організація надсилає всім підпорядкованим установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого фінансують установу. Форми кошторису і лімітної довідки розробляє та затверджує Мінфін.

При формуванні лімітів витрат у підпорядкованих установах вищестоящі організації повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи виходячи з її основних виробничих показників, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності та намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді. За таких умов мають бути виконані вимоги до забезпечення фінансовими ресурсами, насамперед щодо витрат на заробітну плату з нарахуваннями на соціальне страхування, а також на господарське утримання установи. Асигнування на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть бути передбачені лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат.

Єдиний кошторис доходів і видатків складають усі установи на календарний рік, цей кошторис затверджує керівник вищестоящої організації не пізніше, ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого фінансують установу. Одночасно з кошторисом на затвердження вищестоящої організації подають штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які утримують за рахунок спеціальних чи інших позабюджетних коштів. Форму штатного розпису затверджує Мінфін. Кошторис і штатний розпис затверджують у двох примірниках, один з яких повертають установі, а інший залишають у вищестоящій організації.

Фінансування установ без затвердженого в установленому порядку кошторису заборонено.

Зміни до затвердженого кошторису доходів і видатків та штатного розпису в процесі його виконання можна вносити лише з дозволу організації, яка затвердила кошторис і штатний розпис.

У процесі виконання кошторисів керівники установ мають право в межах затвердженої загальної суми видатків на оплату праці самостійно перерозподіляти кошти між фондом заробітної плати за основним окладом, фондом заробітної плати за доплатами і надбавками та фондом на преміювання. Зазначені зміни можна вносити лише за наявності відповідних підстав згідно із законодавством з питань оплати праці. У разі внесення таких змін установа подає обґрунтування пояснювальною запискою до квартальних та річних звітів про виконання кошторису доходів і видатків.

Єдиний кошторис доходів і видатків установи складається з трьох розділів: бюджетні асигнування, інші кошти та видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних позабюджетних коштів. Кожний із трьох розділів кошторису поділяється на доходну та видаткову частину.

У доходній частині єдиного кошторису доходів і видатків установи зазначають планові обсяги бюджетних асигнувань, які виділяють на утримання установи, а також надходження з інших доходних джерел, одержання яких передбачено відповідними нормативно-правовими актами. Загальну суму доходів установи, відповідно до якої формують видаткову частину кошторису, визначають з урахуванням залишків коштів на початок планового періоду спеціальних та інших позабюджетних коштів.

Формування доходної частини єдиного кошторису доходів і видатків установи здійснюють на підставі індивідуальних розрахункових доходів і платежів та відрахувань до бюджету, які складають щодо кожного джерела доходів, які передбачають на плановий період. За основу цих розрахунків беруть показники обсягів надання тих чи інших платних послуг, а також розрахункові показники (площа приміщень та вартість обладнання, іншого

майна, яке здають в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який мають встановлювати відповідно до законодавства. На підставі перелічених показників визначають суму доходів на плановий період за кожним джерелом доходів з помісячним розподілом та урахуванням конкретних умов роботи установи. При формуванні показників, на підставі яких визначають доходи планового періоду, обов'язково необхідно враховувати рівень їх фактичного виконання за період, що передує плановому. Показники треба наводити в обсязі, зазначеному у формі розрахунку, і вони мають повною мірою відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

У видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи зазначають загальну суму витрат установи з розподілом їх за категоріями видатків економічної класифікації, а також із встановленням витрат, які заплановано профінансувати за рахунок бюджетних асигнувань, та витрат, які планують здійснити за рахунок інших надходжень.

Передбачені у видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи асигнування повинні забезпечувати повне фінансування витрат установи. Для цього чисельність працівників установи, яку пропонують до затвердження за штатним розписом, необхідно привести у відповідність із фондом заробітної плати, який планують, а витрати на господарське утримання – у відповідність із наявними джерелами фінансування.

Затвердження кошторисів видатків у сумах, що перевищують передбачені у затвердженому бюджеті асигнування, тягне за собою відповідальність згідно із законодавством.

Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачають відповідно до нормативно-правових актів, і кожен їх складову обов'язково обґрунтовують відповідними розрахунками.

Розрахунки за кожною категорією витрат позабюджетних коштів здійснюють з урахуванням особливостей діяльності установи, яка надає платні послуги.

Видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних та інших позабюджетних коштів планують за категоріями видатків у цілому з виділенням сум, які спрямовують на покриття дефіциту бюджетних асигнувань. Зазначені кошти передбачають насамперед на задоволення потреби в коштах на заробітну плату працівників установ з нарахуваннями на соціальне страхування, на оплату витрат, пов'язаних із господарським утриманням установ, та інші першочергові витрати.

Зміни торкнулися форм звітностей бюджетних установ. Нормативні документи щодо місячних та квартальних звітів про виконання кошторису видатків, прийняті ГУДК України у 1997–1999 рр., стосувалися таких проблем:

- обсягу (складу) звітів;
- змін в обліку розрахунків з фінансування у зв'язку з його проведенням через органи Державного казначейства України;
- форми і змісту щомісячної звітності про виконання єдиного кошторису доходів і видатків;
- строків та місць подання звітності.

Квартальна звітність відрізняється від місячної не лише за складом. Введено форму № 2 мдб місячної звітності «Звіт про виконання кошторису доходів і видатків» нового зразка. Перехід на місячну звітність розпорядників бюджетних коштів був зумовлений Указом Президента України від 28. 02. 1997 р. № 187 «Про заходи щодо забезпечення наповнення державного бюджету та посилення фінансово-бюджетної дисципліни».

Дані у місячній звітності відображають за наростаючим підсумком з початку року, суми вказують у тисячах гривень. Звіт складають у розрізі розділів, глав і статей фінансування. Форма 2–мдб містить дані про кошторисні величини, затверджені за бюджетними асигнуваннями та за позабюджетними коштами. Крім того, в звітності нового зразка вказують залишок коштів на початок та кінець звітного періоду, надходження та касові видатки як за бюджетними асигнуваннями, так і за позабюджетними коштами.

Інструкцією про введення нового порядку щомісячної звітності про виконання єдиного кошторису доходів та видатків з касових видатків державних підприємств, установ і організацій недержавної форми власності виділяють соціальні виплати, причому, вимагають вказати окремо суми проведених касових видатків на соціальні виплати за рахунок бюджетних та позабюджетних коштів. Саме поняття «соціальні виплати державного бюджету» включає в себе наступні види витрат:

1. Заробітна плата та прирівнені до неї платежі:

- витрати державного бюджету на оплату праці працівників підприємств, установ та організацій;
- грошові виплати і заохочення (витрати на надання матеріальної допомоги, трудових та соціальних пільг працівникам за рахунок державного бюджету);

2. Нарахування на заробітну плату;

3. Стипендії.

Звіт підписують керівник та головний бухгалтер міністерства, відомства, підприємства, установи, організації. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, управління Державного казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі місячний звіт про виконання кошторисів доходів і видатків подають Головному управлінню Державного казначейства України до 8 числа місяця, наступного за звітним. Підприємства, установи, організації, які

отримують кошти з державного бюджету, подають місячну звітність вищестоящому органу в строки, які він для них встановив. Крім того, після переходу на казначейське виконання державного бюджету даний звіт подаватимуть органу Державного казначейства, через який були виділені бюджетні кошти підприємству, установі, організації для подальшого зведення та контролю за виконанням. Строк подання місячного звіту органи Державного казначейства встановлюють самостійно.

Значну увагу в бюджетній сфері приділяють стану розрахунків із заробітної плати. Відображення в обліку операцій з виплати заборгованості із заробітної плати за рахунок позабюджетних коштів висвітлені у відповідному листі Головного управління Державного казначейства України «Про порядок відображення в обліку операцій по виплаті заборгованості по заробітній платі за рахунок позабюджетних коштів» від 27. 06. 1997 р. № 07 – 04 / 123 – 2193. Цим листом передбачено, що бюджетні організації можуть спрямовувати позабюджетні кошти та залишки і надходження до інших фондів, у тому числі валютних, на виплату заробітної плати та прирівняних до неї платежів.

Нарахування заробітної плати за рахунок бюджетних коштів оформляють наступними кореспондуючими рахунками:

- Д-т 200 «Видатки по бюджету на утримання установи та на інші заходи».

- К-т 180 «Розрахунки з робітниками і службовцями».

Зарахуванню коштів на погашення заборгованості із заробітної плати з поточного рахунку за спеціальними коштами установи на окремий спеціальний бюджетний рахунок з виплати заробітної плати відповідає така проводка:

- Д-т 090 / 1 «Поточний спеціальний рахунок по виплаті заробітної плати»;

- К-т 111 «Поточний рахунок по спеціальних коштах».

При отриманні в установі банку заробітної плати за рахунок позабюджетних коштів дебетують рахунок 120 «Каса» і кредитують рахунок 090 / 1 «Поточний спеціальний рахунок по виплаті заробітної плати». Видачі з каси відповідає:

- Д-т 180 «Розрахунки з робітниками і службовцями»;

- К-т 120 «Каса».

При перерахуванні утриманих із заробітної плати податків та нарахувань на неї дебетують рахунки: 171 «Розрахунки по спеціальному страхуванню», 173 «Розрахунки по платежах у бюджет», 198 «Розрахунки по страхових внесках до Пенсійного фонду» і кредитують рахунок 090 / 1 «Поточний спеціальний рахунок по виплаті заробітної плати».

У кінці року видатки з погашення заборгованості із заробітної плати списують заключними оборотами з кредиту субрахунку 200 «Видатки по

бюджету на утримання установи та інші заходи» в дебет субрахунку 400 «Доходи по спеціальних коштах».

Постановою КМУ від 17. 02. 1999 р. № 180 «Про деякі питання діяльності Державного казначейства України» запроваджується поетапне переведення на казначейське обслуговування позабюджетних коштів установ та організацій, яких утримують за рахунок державного бюджету.

Наказом МФУ від 12. 02. 1999 р. № 45 затверджена Тимчасова інструкція щодо складання і виконання розпису та лімітів асигнувань Державного бюджету України, яка передбачає поквартальний розподіл розпису видатків та помісячну розбивку лімітів асигнувань.

Наказ МФУ від 04. 02. 1999 р. № 33 «Про внесення змін та доповнень до бюджетної класифікації» вніс зміни до економічної класифікації видатків і встановив, що при поданні звітності про виконання бюджетів у 1999 р. застосовують економічну класифікацію видатків за скороченою формою.

Вказані вище нормативні акти призвели до змін у бухгалтерському обліку бюджетної установи, організації.

У кінці 1997 р. було прийнято три нормативних документи, що визначають підхід до обліку основних засобів бюджетних установ. Головним серед них є Інструкція з обліку основних засобів бюджетних установ, затверджена наказом ГУДК 2 грудня 1997 р. № 124 / 136 / 71, яку зареєстрував Мінюст України 19 грудня 1997 р. № 609 / 2413. В ній наведені:

- визначення основних засобів, інвентарного об'єкта, зносу;
- класифікація основних засобів для організації їх оперативного обліку та нарахування зносу;
- оцінка основних засобів у поточному обліку та бухгалтерській звітності;
- порядок індексації балансової вартості та нарахування зносу основних засобів;
- перелік субрахунків з обліку основних засобів;
- порядок прийняття, внутрішнього переміщення, передавання, реалізації та списання основних засобів з балансу через непридатність;
- реєстри первинного аналітичного й синтетичного обліку основних засобів, кореспонденція рахунків за основними господарськими операціями.

Цим нормативним документом об'єднані окремі положення Інструкції № 61 та інших нормативних актів, якими сьогодні регулюють облік основних засобів підприємств та організацій різних форм власності. Це є позитивним, оскільки основи обліку основних засобів повинні бути однаковими незалежно від форм власності. Підтвердженням сказаного вище є спільність у визначенні основних засобів бюджетних установ і в Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних

фондів, затвердженої Мінфіном України 14 серпня 1997 р. під № 310 / 2114.

Склад основних засобів бюджетних установ тепер майже відповідає вимогам Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, яке затвердив КМУ 3 квітня 1993 р. за № 250. Введено однакові обмеження за терміном їхньої експлуатації та за вартістю, хоча перелік винятків із загального правила в новій Інструкції з обліку основних засобів бюджетних установ більш розширений порівняно з Положенням № 250.

Особливістю нової Інструкції є те, що для обліку основних засобів призначено 9 субрахунків. У той час як колишньою Інструкцією № 61 було передбачено на один більше (014 «Білизна, постільні речі, одяг і взуття»).

Крім того, Інструкцією № 124 / 136 / 71 від 2 грудня 1997 р. з метою нарахування зносу основні засоби класифікують відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22. 05. 1997 р. за № 283 / 97 – ВР за трьома групами. Ці дві класифікації основних засобів зв'язані між собою.

Групу 1 становлять субрахунки 010 (будівлі), 011 (споруди), 012 (передавальні пристрої).

У групу 2 входять субрахунки 013 (машини і обладнання, крім підгруп 1, 2), 016 (інструменти, виробничий та господарський інструмент), автомобільний транспорт та запчастини до нього з субрахунку 015. Це автомобільний транспорт та вузли (запасні частини, вартість яких за одиницю становить понад 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян), меблі, побутові електронні, оптичні електромеханічні прилади та інструменти, включаючи ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське, офісне обладнання, устаткування та приладдя до нього.

У групу 3 включені субрахунки 013 (підгрупи 1, 2), 015 (транспортні засоби, крім автомобільного транспорту і запчастин до нього), 017 (робоча та продуктивна худоба), 019 (інші основні засоби), будь-які інші основні засоби, не включені до груп 1 і 2.

Відповідно за групами встановлені норми зносу основних засобів у процентах до балансової вартості кожної групи основних засобів на кінець звітного року: група 1 – 5 %, група 2 – 25 %, група 3 – 15 %.

Сказане вище підтверджує той факт, що облік основних засобів у бюджетних установах підпорядкований вимогам податкового законодавства. Існують думки вчених (професора О. Бородкіна, зокрема), щодо розділення норм і порядку нарахування амортизації та зносу з метою оподаткування й для відображення їхнього економічного змісту. На їх думку, невиправданим є податковий підхід до бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які фінансують за рахунок бюджетних коштів.

Ще одна особливість нової Інструкції – те, що облікова оцінка основних засобів бюджетних установ, їх класифікація в поточному обліку

відображають економічну природу засобів праці повніше, ніж вимоги Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів від 14 серпня 1997 р. № 310 / 2114. Так, наприклад, витрати на капітальний ремонт не збільшують вартість основних засобів. Суми ПДВ, які сплачують при отриманні (купівлі) основних засобів, також не враховують в їх вартості, а відносять на видатки, пов'язані з придбанням їх. Основні засоби відображають у бухгалтерському обліку та звітності за первісною вартістю, а об'єкти, первісна вартість яких змінювалася – за відновлюваною вартістю. Зміну первісної вартості основних засобів проводять у випадках індексації їх балансової вартості відповідно до розпоряджень КМУ, добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації інвентарних об'єктів.

Згідно з новою Інструкцією від 2. 12. 1997 р. № 124/136/71, облік операцій з вибуття та переміщення основних засобів ведуть у накопичувальній відомості, форма № 438 (меморіальний ордер 9). Записи в накопичувальній відомості здійснюють про кожний об'єкт окремо. При цьому в графі «Разом» записують суму вибутих та переміщених матеріальних цінностей, яка повинна дорівнювати сумі записів за дебетом субрахунків. Після закінчення місяця підсумки на субрахунках записують у книгу «Журнал–головна».

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів на рахунках синтетичного і аналітичного обліку складають оборотні відомості форми № 285 і № 326 за кожною групою аналітичних рахунків, які об'єднані відповідним синтетичним рахунком. Підсумок оборотів і залишків на кожному аналітичному рахунку оборотних відомостей звіряють із підсумком оборотів і залишками на цих субрахунках у книзі «Журнал–головна».

Оборотні відомості про основні засоби складають щокварталу.

Аналітичний облік основних засобів ведуть на інвентарних картках типових форм № ОЗ – 6 (бюджет), № ОЗ – 8 (бюджет). Картки заводять на кожний інвентарний об'єкт. Однотипні предмети враховують на картці типової форми № ОЗ – 9 (бюджет).

Інвентарні картки зберігають у картотеках бухгалтерії, в яких їх розподіляють за відповідними субрахунками та підгрупами із внутрішнім підрозподілом за матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях – за обслуговуваними установами.

Інвентарні картки типових форм № ОЗ – 6 (бюджет), № ОЗ – 8 (бюджет), № ОЗ – 9 (бюджет) реєструють в описі інвентарних карток з обліку основних засобів типової форми № ОЗ – 10 (бюджет), який ведуть в одному примірнику. Інвентарні картки списаних основних засобів типових форм № ОЗ – 6 (бюджет), № ОЗ – 8 (бюджет), № ОЗ – 9 (бюджет) після внесення в них відміток про списання здають в архів.

Як видно з викладеного, аналітичний і синтетичний облік основних засобів є тривалим і трудомістким процесом, пов'язаним з паперовою тяганиною.

Протягом останнього часу зростають обсяги комп'ютеризації облікових робіт, тому виникають сумніви щодо доцільності прив'язування аналітичного та синтетичного обліку до реєстрів меморіально–ордерної форми обліку. Достатньо зазначити необхідні розрізи аналітичної інформації щодо основних засобів та обов'язкову відповідність між даними аналітичного й синтетичного обліку.

Виконуючи постанови Кабінету Міністрів України від 4. 05. 1993 р. № 326 «Про Концепцію побудови національної статистики України та Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики» і від 8. 06. 1995 р. № 403 «Про внесення змін і доповнень до Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики», Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації наказом від 19 серпня 1997 р. № 507 затвердив державний класифікатор України ДК 013–97 «Класифікація основних фондів» (КОФ). Зазначений класифікатор набрав чинності з 1 січня 1998 р.

Класифікація основних фондів є складовою частиною державної системи класифікації та кодування техніко–економічної та соціальної інформації (ДСК ТЕСІ).

Класифікація основних фондів призначена для використання в автоматизованих системах керування для вирішення наступних завдань:

- організації систематичного обліку та звітності в частині основних фондів;
- визначення норм амортизації основних фондів та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва;
- проведення робіт з перепису, оцінки та переоцінки обсягів, складу і стану основних фондів;
- реалізації комплексу облікових функцій з основних фондів у межах робіт з державної статистики;
- здійснення міжнародних зіставлень за структурою і станом основних фондів;
- визначення розрахунків похідних економічних показників, включаючи фондоємність, фондоозброєність, фондівіддачу тощо, а також рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних фондів.

Кореспонденція рахунків за основними бухгалтерськими операціями з основними засобами бюджетних установ відповідає встановленому Інструкцією № 124 / 136 / 71 порядку їхнього оприбуткування та списання з балансу.

Інструкція зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок

державного або місцевих бюджетів, затверджена наказом ГУДК та Держкомстату України від 2 грудня 1997 р. № 125 / 70, визначила вимоги до окремих форм типових первинних документів. Але цією Інструкцією не передбачена накладна, за якою слід видавати основні засоби зі складу установи.

Типова інструкція про порядок списання основних засобів бюджетних установ, затверджена наказом ГУДК та Мінекономіки України від 2 грудня 1997 р. № 126 / 137, деталізує порядок списання основних засобів, викладений в Інструкції з обліку основних засобів бюджетних установ. Цим нормативним документом визначені випадки, коли можуть бути списані з балансів установ будівлі, споруди, устаткування, прилади, обладнання, транспортні засоби, інвентар та інші основні засоби. Ця ж Інструкція визначає склад комісії щодо списання основних засобів і порядок їх списання.

Так, з балансів бюджетних установ, яких утримують за рахунок державного бюджету, основні засоби вартістю до 150 неоподатковуваних мінімумів за одиницю списують з дозволу керівника установи, вартістю від 150 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – з дозволу вищої організації, вартістю понад 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – з дозволу міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади. З балансів бюджетних установ, які утримують за рахунок місцевих бюджетів, основні засоби вартістю до 75 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян списують з дозволу керівників установи, які є розпорядниками коштів, вартістю від 75 до 150 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – з дозволу вищої організації, вартістю понад 150 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян – з дозволу місцевої державної адміністрації. Списання основних засобів з балансів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій проводять з дозволу їхнього керівника, незалежно від вартості.

Суворі вимоги встановлені до оприбуткування деталей і матеріалів, отриманих від ліквідації основних засобів. Особлива увага звернута на дотримання Положення про порядок збирання і здавання відходів та лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння від 23. 06. 1994 р. № 54 / 11 / 161 / 91 / 15, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 09. 07. 1994 р. за № 158 / 367.

Основні засоби, в тому числі повністю зношені, продають тільки через аукціони чи біржі. Продаж основних засобів, вартість яких перевищує 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, проводять за умови обов'язкового погодження з органами, уповноваженими розпоряджатися цим майном.

Суми, які отримали установи від продажу чи демонтажу основних засобів (крім будівель і споруд), залишаються у розпорядженні установи з

правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових засобів того ж призначення. При цьому кошти, отримані від реалізації та розбирання основних засобів, придбаних за рахунок позабюджетних коштів, використовують після сплати податків, встановлених законодавством. Суми, які отримали установи від продажу чи демонтажу будівель і споруд, вносять у доход того бюджету, за рахунок якого ці установи утримують.

З метою впорядкування цін бюджетні установи проводять разову дооцінку матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів на основі Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ, затвердженого наказом ГУДК та Мінекономіки України від 2 грудня 1997 р. № 127 / 138.

Нову ціну комісія визначає на підставі:

- рахунку або накладної на отримані аналогічні матеріальні цінності;
- опублікованого у засобах масової інформації листа або прайс-листа підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, з відображенням нової ціни;
- цін, встановлених у торговельній мережі на подібні товари;
- експертного висновку про вартість матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів у разі, якщо вони на момент дооцінки зняті з виробництва, і тому їх нема в торговельній мережі.

За результатами дооцінки комісія установи складає у довільній формі акт про зміну вартості матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, який затверджує керівник установи.

У зазначеному Положенні вказано, що суми дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, придбаних за рахунок бюджетних коштів, не є доходами установи і їх не оподатковують ПДВ. У бухгалтерському обліку їх відображають за дебетом субрахунків обліку матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів та кредитом субрахунку фінансування з бюджету. У бухгалтерській звітності проведено дооцінку матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів відображають у Балансі виконання кошторису видатків (форма № 1) в окремому вільному рядку (940 – 960).

Як уже було зазначено, бюджетні установи можуть здійснювати виробничу діяльність, надавати послуги, виконувати різного роду роботу. Кошти, що надходять в результаті такої діяльності, називають позабюджетними.

До 11 серпня 1998 р. планування, використання та облік позабюджетних коштів здійснювали згідно з «Инструкцией о порядке планирования, использования и учета внебюджетных средств, а также отчетности по ним», затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР від 12. 06. 1981 р. за № 120.

Наказом Головного управління Державного казначейства України від 11. 08. 1998р. № 63 затверджено «Інструкцію про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них».

Згідно з цією інструкцією, позабюджетні кошти – це кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяють їм з державного та / або місцевих бюджетів. Види позабюджетних коштів поділяють за принципом надходження і використання на спеціальні кошти, суми за дорученнями, депозитні кошти та інші позабюджетні кошти.

Спеціальні кошти – доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи іншої діяльності, яку здійснюють відповідно до затверджених у встановленому порядку переліків платних послуг відповідно до профілю установи. До них належать: орендна, квартирна плата та інші доходи від належних установі будинків; доходи від експлуатації транспорту установи; доходи від лекцій, вечорів, концертів; вхідна плата в музеї та виставки; доходи від підсобних негосподарських підприємств; плата за навчання учнів у музичних гуртках при школах; інші кошти від надання послуг, виконання робіт, здійснення діяльності відповідно до галузі бюджетної установи.

Витрачання коштів проводять у суворій необхідності з їхніми цілями.

Суттєвою особливістю є те, що не дозволено проводити видатки зі спеціальних коштів, не зазначених у кошторисі, крім випадків тимчасового спрямування коштів на покриття дефіциту бюджетних асигнувань.

Для зберігання спеціальних коштів в установі уповноваженого банку відкривають окремий поточний рахунок для всіх видів спеціальних коштів, належних установі. При централізації бухгалтерського обліку для всіх видів спеціальних коштів відкривають один поточний рахунок.

Для обліку спеціальних коштів і операцій з ними використовують субрахунки 111 «Поточний рахунок по спеціальних коштах», 172 «Розрахунки по спеціальних коштах», 211 «Видатки по спеціальних коштах», 212 «Видатки по спеціальних коштах на капітальні вкладення і придбання обладнання», 400 «Доходи по спеціальних коштах», 401 «Доходи по наступних витратах» та 409 «Перевищення доходів над видатками».

Облік операцій на поточному рахунку із спеціальних коштів ведуть на субрахунку 111. Суми, що надійшли на поточний рахунок, записують за дебетом субрахунка 111 і кредитом відповідних субрахунків рахунків 03, 05, 10, 12, 13, 16, 17, 28, 40. Суми, сплачені з поточного рахунку шляхом безготівкових розрахунків, і суми, отримані готівкою в касу установи, відображають за кредитом субрахунку 111 і дебетом відповідних субрахунків рахунків 01, 04, 06, 07, 08, 12, 13, 16, 17, 21.

Операції з руху коштів на поточному рахунку відображають у накопичувальній відомості ф. 381 (меморіальний ордер 3).

За дебетом субрахунку 172 здійснюють запис на суму нарахованої плати за навчання учнів у гуртках при школах, за кредитом – відображають суми одержаних коштів.

Видатки за рахунок спеціальних коштів установ обліковують на субрахунку 211. На суми витрачених матеріалів, коштів та інших видатків проводять записи в дебет субрахунку 211 і кредит субрахунків рахунків 03, 04, 05, 06, 09, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18, 19. Після закінчення року суму проведених за рік видатків списують з кредиту субрахунку 211 в дебет субрахунку 400 «Доходи по спеціальних коштах».

Доходи установи за спеціальними коштами обліковують на субрахунку 400. У кредит субрахунку 400 записують суми нарахованої орендної і квартирної плати, плати за роботу транспорту та суми надходжень доходів від інших видів спеціальних коштів. При цьому дебетують субрахунок 178 «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами». У дебет субрахунку 400 після закінчення року записують видатки за спеціальними коштами, проведені протягом року (з кредиту субрахунку 211) та невикористані доходи (в кредит субрахунків 401 та 409).

Суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги (навчання, медичне обслуговування тощо), що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені на видатки, передбачені договором у наступному році, обліковують на субрахунку 401. У кредит субрахунку 401 записують суми, які залишилися на кінець року на видатки наступного року з дебету субрахунку 400. У дебет субрахунку 401 після закінчення року записують суми проведених видатків з кредиту субрахунку 211.

Результати, одержані від реалізації випущеної продукції, виробів і надання послуг за кошторисом спеціальних коштів бюджетних установ, обліковують на субрахунку 409. Аналітичний облік за цим субрахунком ведуть у багатографній картці ф. 283.

Облік операцій з нарахування доходів ведеться в накопичувальній відомості ф. 409 (меморіальний ордер 14). Аналітичний облік доходів і видатків ведуть щодо кожного виду спеціальних коштів, (а в централізованих бухгалтеріях – і щодо кожної обслуговуваної установи) у книзі ф. 297–б або на багатографних картках ф. 283.

Сумами за дорученнями вважаються кошти, які отримали установи для виконання певних доручень:

- для проведення розрахунків з молодими фахівцями; на виплату студентам стипендій, матеріальної допомоги та доплат до державних стипендій за рахунок коштів замовників; на придбання методичної

літератури і навчальних посібників для студентів заочної форми навчання;

- на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документації з бухгалтерського обліку, звітності, статистики;
- на придбання путівок;
- для створення фонду преміювання науково-дослідних установ відповідно до чинного законодавства;
- кошти, що відповідно до рішення уряду надійшли на ім'я установи для виконання певних доручень;
- інші кошти, які установи отримують від підприємств, установ, організацій та приватних осіб для виконання окремих доручень.

Кошти, що надходять як благодійні внески, відносять до сум за дорученнями. Такі надходження повинні мати письмове підтвердження мети внесків.

Грошові кошти, які зараховують на поточні рахунки «Суми за дорученнями», установи витрачають суворо за призначенням, вказаним у відповідному дорученні. Після виконання доручення установа надсилає підприємству, установі, організації, яка його надала, звіт про використання отриманих коштів.

Для обліку операцій з такими коштами передбачені субрахунки 110 «Поточний рахунок сум за дорученнями» та 176 «Розрахунки по коштах, одержаних на видатки за дорученням». Надходження на поточний рахунок сум за дорученнями (крім премій) відображають за дебетом субрахунку 110 і кредитом субрахунка 176. На витрачені суми проводиться запис в дебет субрахунка 176 і кредит субрахунку 110.

Аналітичний облік за субрахунком 110 ведеться по окремих видах сум за дорученнями на картках ф. 292–а або в книгах ф. 292 у розрізі установ, від яких отримані кошти.

Депозитні суми – це кошти, що надходять у тимчасове розпорядження бюджетних установ і з настанням відповідних умов підлягають поверненню. Депозитні суми зберігаються на окремих поточних рахунках в установах уповноважених банків. Кошти з рахунків за депозитними сумами видають за іменними чеками або перераховують платіжними дорученнями на ім'я тих осіб чи організацій, які їх отримують. Депозитні суми, що підлягають передачі громадянам, перебувають на збереженні протягом трьох років. Депозитні суми, що підлягають передачі підприємствам, організаціям і установам (крім бюджетних установ), зберігають протягом одного року. Депозитні суми, які підлягають передачі бюджетним установам, перебувають на збереженні до 31 грудня того року, в якому ці суми були внесені, а суми, внесені в депозит за невирішеними судовими справами, зберігають до 31 грудня того року, в якому суд виніс рішення. Незатребувані депозитні суми, які є на поточному рахунку установи, після закінчення строків їх зберігання підлягають

перерахуванню за розпорядженням установи, на поточному рахунку якої зберігаються ці кошти, в доход того бюджету, за рахунок якого утримують установу.

Облік депозитних сум в установах ведуть на субрахунку 174 «Розрахунки по депозитних сумах». У кредит субрахунка 174 записують суми, що надійшли в тимчасове розпорядження установи. При цьому дебетують субрахунок 112 «Поточний рахунок по інших коштах позабюджетних коштах», а в дебет субрахунку 174 записують суми, видані або перераховані з поточного рахунку за призначенням.

Аналітичний облік депозитних сум ведуть щодо кожного отримувача на картках ф. 292–а (у книзі ф. 292).

До інших позабюджетних коштів відносять позабюджетні кошти, які не входять у склад спеціальних коштів, сум за дорученнями і депозитних сум.

Для обліку інших позабюджетних коштів і операцій з ними в бухгалтерському обліку установ використовують субрахунки відповідно від видів рахунків, на які зараховують ці кошти (реєстраційні / бюджетні, поточні).

Бухгалтерський облік інших позабюджетних коштів, які зараховують на реєстраційні / бюджетні рахунки установ, ведуть на наступних субрахунках: 090 «Реєстраційний / поточний рахунок на видатки установи», 100 «Поточний рахунок на видатки установи», 172 «Розрахунки по спеціальних видах платежів», 178 «Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами», 200 «Видатки по бюджету на утримання установи та інші заходи», 236 «Кошти батьків на утримання дитячого закладу».

Зміни в податковому законодавстві України, невизначеність та неоднозначність його тлумачення призводять до певних проблем у бюджетному обліку.

Порядок оподаткування прибутку бюджетних установ і організацій регламентований пунктами 7.11 статті 7 та 16.9 статті 16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Відповідно до п. 16.9 податок на прибуток, отриманий від підприємницької діяльності, щокварталу за наростаючим підсумком з початку звітного податкового року сплачують бюджетні установи й організації, які не належать до неприбуткових, а неприбуткові організації сплачують податок на прибуток від неосновної діяльності. Пунктом 7.11.10 цього Закону передбачено, що з метою оподаткування центральний податковий орган веде реєстр усіх неприбуткових організацій, які звільнені від оподаткування. Отже, неприбуткові установи й організації повинні зареєструватися в органах ДПА за місцем їх знаходження.

Щоб не виступати платником податку на прибуток, бюджетні установи повинні дотримуватись одночасно таких вимог: 1) вести єдиний

кошторис доходів та витрат; 2) мати один рахунок в банку, на який зараховують ці доходи і з якого здійснюють усі видатки.

Нормативно-правовими актами, що надають бюджетним установам право одержувати доходи за надання платних послуг, є «Положення про порядок ліцензування підприємницької діяльності, затверджене постановою КМУ від 3 липня 1998 р. № 1020, та Переліки платних послуг, які можуть надавати бюджетні установи. Так, надання платних послуг в охороні здоров'я регламентоване постановами КМУ від 17 вересня 1996 р. № 1138 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти» та від 30 липня 1998 р. № 1186 «Про порядок надання послуг з харчування громадян у закладах (установах) охорони здоров'я, операції з яких звільняються від податку на додану вартість».

Пунктом 7.11.9 статті 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено, що у разі, коли доходи неприбуткових організацій отримані протягом звітного (податкового) року з джерел, визначених відповідними підпунктами 7.11.2–7.11.7, на кінець першого кварталу наступного за звітним року перевищують 25 відсотків від загальних валових доходів, отриманих протягом такого звітного (податкового) року, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок з нерозподіленої суми прибутку за ставкою 30 відсотків від суми такого перевищення. Зазначений податок вносять до бюджету за результатами першого кварталу наступного за звітним року в строки, встановлені для інших платників податку.

Податок на додану вартість від продажу товарів (робіт, послуг) відповідно до Закону України від 03. 04. 1997 р. № 168 / 97 – ВР «Про податок на додану вартість» сплачують ті бюджетні установи, обсяг оподатковуваних операцій яких з продажу товарів, робіт, послуг протягом 12-ти місяців перевищував 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 2.1), а також ті установи, що здійснюють продаж за готівкові кошти (п. 2.3).

Згідно зі статтею 5 Закону від 03. 04. 1997 р. від оподаткування цим податком звільнені послуги з вищої, середньої, професійно–технічної освіти, що їх надають заклади освіти, які мають ліцензію на надання таких послуг, та послуги з виховання та освіти дітей будинками культури в сільській місцевості, дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв. Перелік таких послуг затверджений постановою КМУ від 21. 01. 1998 р. № 61.

Також від сплати цього податку звільнені згідно з Переліком, який затвердив КМУ, платні послуги що їх надають заклади охорони здоров'я, які мають відповідні ліцензії на надання таких послуг, та деякі інші передбачені статтею 5 Закону послуги. До їх числа не віднесені послуги за

договорами оперативної оренди, тому орендні доходи є об'єктом оподаткування ПДВ.

Це далеко не повний перелік змін у бюджетному обліку. І ці зміни неможливо охопити відразу, оскільки на обліку в бюджетних установах відображаються зміни в політичному і соціально-культурному житті країни. Останні призводять до реформування податкової політики, до реформування обліку.

3. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ В УСТАНОВАХ, ЯКІ УТРИМУЮТЬ ЗА РАХУНОК БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Постанова КМУ від 28 жовтня 1998 р. намітила напрямки реформування бухгалтерського обліку в Україні. У зв'язку з цим 1 грудня 1998 р. Міністерство фінансів України затвердило Перелік та терміни затвердження і запровадження у практику положень (стандартів) бухгалтерського обліку. До згаданого Переліку увійшло 24 стандарти, ведення яких планують завершити у 2001 р.

Положення можна поділити, за його змістом, на чотири групи. Перша група повинна врегулювати питання складання фінансової звітності; друга – визначає особливості ведення бухгалтерського обліку майна і зобов'язань; третя – підпорядкована завданню врегулювати облікові процедури з формування доходів, витрат і фінансових результатів; четверта – покликана зафіксувати правила обліку інвестицій, податків, дивідендів, фінансових інструментів впливу змін валютних курсів, цін та інфляції.

31 березня 1999 р. наказом Міністерства фінансів України № 87 затверджено п'ять положень бухгалтерського обліку:

1. «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
2. «Баланс»;
3. «Звіт про фінансові результати»;
4. «Звіт про рух грошових коштів»;
5. «Звіт про власний капітал».

Слід відзначити, що розробка вказаних вище стандартів ґрунтувалася на міжнародному досвіді та основних принципах і характеристиках, викладених у наступних нормативних актах: Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженому постановою КМУ від 3. 04. 1993р. № 250; Вказівках щодо організації бухгалтерського обліку, затверджених наказом МФУ від 7. 05. 1993р. № 25; Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, затвердженої наказом МФУ від 18. 08. 1995р. № 139 та ін.

28 травня 1999 р. наказом МФУ № 137 затверджено положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

У розділах «Загальні положення» кожного із перерахованих стандартів бухгалтерського обліку відзначено: застосовуються до... підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ і банків. Таким чином знову ж загострюються розбіжності між бюджетним обліком і обліком на підприємстві.

Уже згаданою постановою КМУ «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням

міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706 передбачена розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку господарської та фінансової діяльності підприємств і організацій.

Запропонований проект Плану рахунків є концептуально новим нормативним документом з бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. При формуванні проекту Плану рахунків розробники аналізували плани рахунків і стандарти обліку корпорацій США, Франції, Німеччини, країн СНД (Росії, Казахстану, Молдови). Зазначені вище країни вже мають такі плани рахунків.

Структура проекту Плану рахунків – модульна. Бухгалтерський модуль – це функціонально завершений вузол Плану рахунків, що забезпечує бухгалтерський облік і визначення фінансового результату підприємства незалежно від його організаційно–правових форм. Кожен модуль складається з окремих класів рахунків.

Запропонований проект має два модулі: балансові рахунки і позабалансові рахунки. Перший модуль включає в себе дев'ять класів. Особливістю побудови класів цього модуля є принцип інтеграції, згідно з яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах однієї системи рахунків. Можливо, в майбутньому виникне потреба у виділенні двох систем рахунків фінансового й управлінського обліку. Саме така система бухгалтерського обліку реалізована в країнах європейського співавторства.

Другий модуль «Позабалансові рахунки» представлений нульовим класом такої самої назви.

В основі побудови Плану рахунків лежить принцип орієнтації на процес складання фінансової звітності. Саме цей факт і пояснює наявність двох розділів-модулів, які розмежовують балансові й позабалансові рахунки; наявність номінальних рахунків, які застосовують для обліку витрат і фінансових результатів діяльності підприємства.

Заплановано зменшити кількість синтетичних рахунків з 93 до 78. Причому, в 27 синтетичних рахунках із 78 не регламентовано кількість та назву субрахунків. Це означає, що їх визначатиме підприємство самостійно залежно від потреб в інформації. Передбачена нова система кодування за допомогою трьох цифрових значень. Кожна цифра у коді рахунку визначає відповідну складову: перша – клас, друга – синтетичний рахунок, третя – субрахунок.

Проект Плану рахунків передбачає враховувати специфіку діяльності бюджетних організацій, установ. У свою чергу, це дасть змогу створити єдиний План рахунків бухгалтерського обліку для підприємств та установ та ліквідувати розбіжності у веденні обліку в бюджетних установах і на підприємствах.

Ідея загальнонаціонального плану рахунків – не нова в світі. Створення єдиного плану рахунків в Україні дасть змогу централізувати

управління бухгалтерським обліком, об'єднати зусилля бухгалтерів виробничої і невиробничої сфери й статистиків щодо обсягів та якості інформації.

Перший клас проекту Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ містить дев'ять синтетичних рахунків. Специфіка розроблених субрахунків цілком прийнятна для використання в бюджетних установах і відповідає новим нормативно-правовим актам, що регулюють облік у бюджетних установах, зокрема інструкції з обліку основних засобів бюджетних установ, затвердженої наказом ГУДК, Мінекономіки України та Держкомстату України від 2 грудня 1997 р № 124/136/71.

Особливий інтерес становить клас 2 «Запаси». На дев'ятому субрахунку синтетичного рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» запропоновано обліковувати службових собак. Деякі вітчизняні науковці пропонували віднести цю категорію тварин до основних засобів.

Досить зручними в користуванні бюджетних установ можуть бути синтетичні рахунки 32 «Рахунки в казначействі» та 49 «Асигнування з бюджету». Проектом передбачено, що кількість необхідних субрахунків встановлюватимуть безпосередньо в установі залежно від її потреб. Уже згаданий рахунок 32 включений до проекту Плану рахунків з урахуванням переходу в майбутньому на повне казначейське обслуговування установ і організацій, які утримують за рахунок коштів державного бюджету.

З іншого боку, якщо бюджетна установа, крім асигнувань з відповідного бюджету, має позабюджетні кошти, то для обліку таких коштів цілком можливим є використання рахунків сьомого класу проекту Плану рахунків. Звичайно, що в цьому випадку Інструкція про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них, затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 11. 08. 1998р. № 63, втратить своє практичне значення.

Як відомо, бюджетні установи не нараховують амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, а лише знос. Тому з метою універсалізації запропонованого Плану рахунків назву рахунку 83 «Амортизація» можна змінити на «Амортизація і знос» і ввести наступні субрахунки: 834 «Знос основних засобів»; 835 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 836 «Знос нематеріальних активів».

Доцільним є включення до синтетичного рахунку 88 «Видатки по бюджету» двох субрахунків: 881 «За видами бюджетів та іншими джерелами надходження»; 882 «За видами видатків».

Подібний поділ дасть змогу конкретизувати рівень витрачання державних коштів різних структурних ланок бюджетної системи (державний бюджет, республіканський, обласний тощо) та рівень витрачання коштів з різних джерел надходжень (спонсорські внески,

благодійні надходження, меценатство та ін.). Така інформація буде корисною керівникам бюджетних установ і розпорядникам коштів вищих рівнів, а також дасть змогу посилити контроль за витрачанням бюджетних коштів.

Таким чином, кожний клас рахунків має конкретне призначення, тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх та внутрішніх користувачів.

І, нарешті, останній на сьогодні крок на шляху реформування бухгалтерського обліку в Україні. 16 липня 1999 р. в Україні прийнятий Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон встановлює єдині принципи ведення бухгалтерського обліку й звітності в Україні. Він регламентує тільки фінансову звітність, а також мінімально необхідні вимоги, що стосуються обов'язкового ведення бухгалтерського обліку.

Після законодавчого закріплення прав усіх груп користувачів на отримання достовірної інформації про діяльність суб'єктів господарювання не менш важливим у Законі є впровадження національних стандартів, що не суперечать міжнародним. Це сприятиме нормальній інтеграції у світову економічну систему.

Перехід до національних стандартів обліку, що базуються на міжнародних нормах, не може означати повне руйнування діючої системи обліку, адже ця система має прогресивні форми і методи ведення обліку.

Разом з тим, національні стандарти потрібні для керівників підприємств, яким вони допоможуть управляти підприємством і дадуть змогу побачити його реальні перспективи. Стандарти бухгалтерського обліку відповідають на два запитання: який мінімум інформації має бути у фінансовій звітності, щоб на її основі можна було б приймати різні управлінські рішення; як оцінювати статті фінансової звітності.

Приєднання України до міжнародної системи бухгалтерського обліку не є і не повинно бути самоціллю. Проте світовий досвід показує, що принципи, викладені у міжнародних стандартах, з одного боку, найбільшою мірою відповідають інтересам потенційних користувачів, а з другого – дають змогу уніфікувати фінансову звітність і зробити її зручною у користуванні.

ВИСНОВКИ

1. Форми і методи здійснення обліку в бюджетних установах головним чином залежать від змін у фінансовому механізмі держави. Серед таких суттєвих змін можна вказати на створення Державного казначейства в Україні, прийняття нової бюджетної класифікації,

встановлення нового плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевого бюджетів.

2. Створення Державного казначейства в Україні зумовлене потребою в державному контролі за виконанням бюджету і необхідністю оперативного маневрування обмеженими державними коштами.

3. Казначейська система виконання державного бюджету базується на принципі єдиного казначейського рахунку. Єдиний казначейський рахунок – це система бюджетних рахунків органів Державного казначейства, відкритих в установах банків за відповідним балансовим рахунком, на які зараховують податки, збори, інші обов'язкові платежі Державного бюджету та надходження з інших джерел, встановлених законодавством України, і з яких органи казначейства здійснюють платежі на користь суб'єктів підприємницької діяльності, які виконали роботи, надали послуги розпорядникам бюджетних коштів.

4. Недосконалість діючої до 1 січня 1998 р. бюджетної класифікації зумовила затвердження нової (затверджена наказом МФУ від 3 грудня 1997 р. № 265). Згідно з новою бюджетною класифікацією, кодування доходів бюджету здійснюють за допомогою восьми цифр, які вказують на групу, підгрупу, розділ, параграф, вид бюджету. Складнішою є класифікація видатків бюджету. Видатки класифікують за функціональною, відомчою та економічною ознаками. Особливістю економічної класифікації є чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії). Позитивною рисою нової бюджетної класифікації є відсутність комплексних статей (18, 32 та інших), що сприяє підвищенню контролю за дотриманням бюджетної дисципліни.

5. У новому плані рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (затверджений наказом ГУДК України від 24 грудня 1997 р. № 137) виділено сім розділів (класів) рахунків на заміну восьми у чинному до кінця 1997 р. плані рахунків. Коди рахунків мають від 13 до 28 знаків. Таким чином, код рахунку містить повну інформацію про ту чи іншу операцію, хоча така кількість знаків коду робить обліковий процес дещо громіздким. Новий план рахунків враховує зміни, пов'язані із введенням казначейської системи касового виконання державного бюджету, включенням позабюджетних фондів до складу державного бюджету, розширенням джерел формування дохідної частини бюджету; дає можливість відображати на рахунках бухгалтерського обліку внутрішні та зовнішні боргові зобов'язання, відображати операції державного бюджету з іншими ланками бюджетної системи в процесі його виконання.

6. Бухгалтерський облік в установах та організаціях, які утримують за рахунок державного бюджету, регламентований Положенням про

організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні (затверджене постановою КМУ від 3. 04. 1993 р. № 250) та «Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР» № 61 від 10. 03. 1987р. Зазначені нормативні акти практично не відповідають змінам в економічній ситуації України.

7. Першими кроками у вдосконаленні обліку бюджетних і спеціальних коштів є: затвердження Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації; перегляд обсягів, форм, змісту, строків та місць подання місячної та квартальної звітності бюджетних установ; прийняття нормативних актів щодо бюджетних видатків; затвердження Інструкції з обліку основних засобів бюджетних установ та інших документів, що формулюють підхід до обліку основних засобів таких установ; розробка і затвердження Інструкції про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них.

8. Вдосконалення бюджетного обліку вбачаємо у переході на міжнародні стандарти обліку. В зв'язку з цим постановою КМУ від 28. 10. 1998 р. намічено напрямки реформування бухгалтерського обліку в Україні.

9. На даному етапі розвитку обліку в країні прийнято шість положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вказані положення застосовують до підприємств та організацій усіх форм власності, крім бюджетних установ та банків. Цей факт посилює розбіжності між бюджетним обліком і обліком на підприємстві.

10. На сучасному етапі економічного та соціального розвитку України доцільною є ідея загальнонаціонального плану рахунків. Прийняття єдиного плану рахунків в Україні дасть змогу централізувати управління бухгалтерським обліком, об'єднати зусилля бухгалтерів виробничої і невиробничої сфери та статистиків щодо обсягів та якості облікової інформації. Розроблений проект Плану рахунків покликаний вирішити ці питання. Назріла об'єктивна необхідність у його прийнятті. Звичайно, цілком можливою є деяка недосконалість цього документа, але практичне застосування загальнонаціонального плану рахунків дасть змогу виявити й усунути певні його недоліки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белов А. Н. *Бухгалтерский учёт в бюджетных учреждениях.* – М.: Финансы и статистика, 1990. – 175 с.
2. Ворончук П. Т., Онищук В. М. *Довідник з питань бухгалтерського обліку.* – К.: Україна, 1991. – 368 с.
3. Грапп М. З. *Учёт в бюджетных учреждениях.* – М.: Госфиниздат, 1946. – 113 с.
4. Грачова Р. *Нові стандарти бухобліку // Галицькі контракти.* – 1999. – № 32. – С. 55–57.
5. Дедков Е. *Развитие бюджетного учёта.* – М.: Госфиниздат, 1962. – 135 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 // *Галицькі контракти.* – 1999. – № 36. – С. 55–58.
7. Інструкція про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них, затверджено наказом ГУДК України від 11. 08. 98 р. № 63 // *Все про бухгалтерський облік.* – № 92. – С. 11–19.
8. Інструкція з обліку основних засобів бюджетних установ, затверджена наказом ГУДК України, Мінекономіки України та Держкомстату України від 2. 12. 1997 р. № 124/136/71 // *Галицькі контракти.* – 1998. – № 35. – С. 68–74.
9. Інструкція по бухгалтерському учёту в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете; утверждено приказом Министерства финансов СССР. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 160 с.
10. Пархоменко В. *Стандартизація бухгалтерського обліку і звітності // Бухгалтерський облік і аудит.* – 1999. – № 5. – С. 3–9.
11. Положення про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи та організації, затверджено постановою КМУ від 16. 02. 1998 р. № 164 // *Галицькі контракти.* – 1999. – № 35. – С. 66–67.
12. Типова інструкція про порядок списання основних засобів бюджетних установ, затверджена наказом ГУДК України та Мінекономіки України від 02. 12. 1997 р. № 126/137 // *Галицькі контракти.* – 1999. – № 35. – С. 75–76.

МОНОГРАФІЯ

Фаріон Іван Дем'янович
Писаренко Тетяна Миколаївна

**НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ
ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Коректор

Підписано до друку 12.10.1999 р. Вид. №
Формат 60 × 90 ¹/₁₆. Папір офсетний. Друк офсетний. Гарнітура Times.
Умовно-друк. арк. 4,1. Обл.-вид. арк. 4,2.
Тираж 400 прим. Зам. № 108.

Видавництво ТАНГ «Економічна думка»
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11