

УДК 657

І.В. Смірнова, доц., канд. економ. наук

Кіровоградській національній технічній університет

Бюджетний облік як складова системи господарського обліку

У статті розглянуто місце бухгалтерського обліку бюджетних установ в загальній системі господарського обліку. На основі дослідження фахових видань проаналізовано трактування сутності, предмету та об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах, виокремлено методологічні засади бюджетного обліку як науки та практичної діяльності. Проведено порівняльну характеристику сутнісного значення термінів «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік».

господарський облік, бухгалтерський облік, бухгалтерський облік у бюджетних установах, бюджетний облік, предмет, об'єкти, принципи, завдання, вимоги

У період трансформації економіки України удосконалення системи господарського обліку, визначення ролі, місця та змісту окремих її складових є одним із важливих завдань.

За останні роки вітчизняна система бухгалтерського обліку пройшла складний шлях розвитку і становлення: здійснено глибокі дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку, що стосується як обліку в сфері матеріального виробництва, так і обліку невиробничої сфери, до якої традиційно відноситься облік у бюджетних установах.

Бюджетні установи вимагають особливої уваги та зважених кроків у їх реформуванні. Одним із головних завдань у цьому напрямі є побудова якісно нових фінансово-економічних відносин: визначення загального механізму їх дії та внутрішньої структури, суб'єктів зазначених відносин та принципів їх побудови, розробка методики визначення вартості послуг бюджетних установ та нормативу фінансування. Значну роль у вирішенні цих питань покликаний відіграти оновлений облік бюджетних установ як засіб формалізації та відображення зазначених відносин [1].

Необхідно відмітити, що окремим питанням обліку в бюджетних установах приділяється увага як з боку провідних науковців, так і практичних працівників. Однак більшість авторів у своїх роботах розглядають проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах, при цьому деякі із них ототожнюють бухгалтерський облік у бюджетних установах з бюджетним обліком.

Тому сьогодні виникає необхідність з'ясування співвідношення термінів «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік», а також розглянути місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його зміст, значення і методологічні засади.

При визначенні меж, в яких бухгалтерський облік відображає свій предмет, слід виходити з концептуальної сутності бухгалтерського обліку як скелета управління економікою в умовах ринку та функціональних завдань, покладених на нього в системі господарювання, тобто підприємницької діяльності. У суспільстві крім підприємницької виконується значна непідприємницька діяльність. До неї належать загальне та муніципальне управління, охорона інтересів та незалежності держави тощо. Основною формою діяльності цієї сфери є міністерства, освітянські установи, бібліотеки тощо, які зобов'язані провадити бухгалтерський облік своєї діяльності за

встановленими законом правилами [2]. Тикам чином, бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою системи бухгалтерського обліку, а відповідно, і господарського.

Об'єкти бухгалтерського обліку в бюджетній сфері, на думку В.В. Сопко, такі:

1. Бюджетні кошти певної ланки, виділені для забезпечення її діяльності.
2. Витрати за рахунок бюджетних асигнувань, передбачені кошторисом. Це спожиті матеріальні цінності (матеріали, паливо, ліки тощо). Виділені кошти бюджету і видатки є основними об'єктами бухгалтерського обліку в організаціях невиробничої сфери.
3. Визначення обсягу фактичних затрат за видами потреб. Протягом звітного періоду за даними бухгалтерського обліку визначаються фактичні витрати (за статтями кошторису) за кожним із видів невиробничих потреб. Цей процес має особливе значення в бухгалтерському обліку, бо дає змогу перевірити й уточнити показники обліку, переконатись, чи всі фактичні витрати обліковані і чи правильно розподілені між різними видами суспільних потреб та за статтями кошторису. І, нарешті, визначити фактичний розмір використаного національного доходу за статтями і видами суспільних невиробничих потреб.
4. Розрахунки, пов'язані з діяльністю ланок бюджетної сфери:
 - а) розрахунки з бюджетом і банком з приводу коштів, одержаних на здійснення витрат, передбачених кошторисом, і розрахунки за податками і зборами;
 - б) розрахунки з працюючими;
 - в) розрахунки з постачальниками за одержані від них продукти, товари і матеріали;
 - г) розрахунки з іншими організаціями та особами, пов'язані з використанням бюджетних коштів [2].

Таким чином В.В. Сопко визначає об'єкти обліку в бюджетних установах, як складову загальних об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз сутності та значення обліку в бюджетних установах можна уточнити на підставі спеціалізованих праць, які безпосередньо присвячені побудові обліку в бюджетних установах.

Так, на думку Л.В. Черничук та М.І. Маниліча, бухгалтерський облік у бюджетних установах відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджету на рахунках фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів й рахунків, створених у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету й виконання кошторисів видатків бюджетних установ.

Предметом бухгалтерського обліку бюджетних установ є кошти Державного бюджету й бюджетів усіх рівнів бюджетної системи, процес визначення результату виконання кошторису, тобто діяльність бюджетної установи, що спрямована на виконання функцій держави.

Об'єктом бухгалтерського обліку бюджетних установ є доходи і видатки загального і спеціального фондів; фонди і резерви, що утворилися в бюджетах у процесі їх виконання; кошти по взаємних розрахунках; витрати на утримання бюджетних установ; залишки грошових коштів на поточних рахунках у банках, на реєстраційних рахунках в Державному казначействі, в касі; матеріальні цінності бюджетних установ [1].

Необхідно відмітити, що автори використовують терміни «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік» як синоніми, оскільки після зазначення предмету та об'єктів обліку бюджетних установ наводяться функції вже бюджетного обліку [1, С.8-9].

Інші фахівці (І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля та З.М. Левченко) при викладенні особливостей організації обліку в установах бюджетної сфери застосовують лише термін «бюджетний облік». Вони зазначають, що установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком [3, С.4].

О.Ф. Вербило та Т.П. Кондрицька взагалі не зупиняються на методологічних засадах побудови обліку в бюджетних установах, наводячи лише основні нормативні документи, якими необхідно користуватись при організації та веденні бухгалтерського обліку в бюджетних установах [4, С.4-8].

На відміну від цього ЧЧЧ відстоює точку зору розмежування бухгалтерського обліку в бюджетних установах та бюджетного обліку. На її думку, об'єктом вивчення бюджетного обліку, як навчальної дисципліни, є бюджет (державний та місцеві). Цим бюджетний облік тісно пов'язаний з іншими дисциплінами, які вивчають бюджет, зокрема, такими як бюджетна система, бюджетний менеджмент, державні фінанси, місцеві фінанси, статистика державних і місцевих фінансів, планування бюджетів, податкова система, міжбюджетні відносини та ін.

Під час розгляду предмету бюджетного обліку виходять із того, що бюджетний облік розглядається як практична діяльність і як наука.

Предметом бюджетного обліку, як практичної діяльності, є стан виконання державного і місцевих бюджетів.

Бюджетний облік відображає виконання бюджетів через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджетів на рахунках; фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджетах; фондів, резервів і розрахунків, створених у процесі виконання бюджетів; касового виконання бюджетів і кошторисів доходів та видатків бюджетних установ; результатів виконання бюджетів.

Бюджетний облік охоплює всі операції, пов'язані з виконанням державного і місцевих бюджетів та дає всебічну, достовірну та науково обґрунтовану інформацію про його стан.

Бюджетний облік є системою контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів, ґрунтується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах і виконує інформаційну та управлінську функції.

Результатом ведення бюджетного обліку є складання звітності про виконання бюджетів і виконання кошторисів доходів та видатків, необхідної для управління, а також для інвесторів, постачальників, замовників, кредиторів, фінансових і банківських органів, аналітиків.

Що ж стосується бюджетного обліку як науки, то у цьому випадку предметом бюджетного обліку є сам бухгалтерський бюджетний облік, його теорія, організація, методологія, прийоми і способи, шляхи удосконалення.

Предмет бюджетного обліку, як науки, - це сукупність спеціальних знань про принципи, форми та методи ведення бюджетного обліку.

Теорія бюджетного обліку за порівняно короткий час пройшла значний шлях розвитку від постановки проблеми, освоєння нової проблематики до створення наукового потенціалу, який обумовлює високу результативність вивчення і розвитку даної проблеми в сучасних умовах.

Методом бюджетного обліку є сукупність прийомів та способів, які використовуються бюджетним обліком для одержання даних про виконання бюджетів. Основним методом бюджетного обліку, як і всякої економічної науки, є метод діалектичного матеріалізму, відповідно до якого усі явища і факти виконання бюджетів вивчаються у взаємозв'язку, взаємообумовленості і розвитку. Спираючись на метод діалектичного матеріалізму, бухгалтерський облік виробив прийоми і методи, що

застосовуються при веденні бюджетного обліку. Серед них: документація та інвентаризація; оцінка та калькуляція; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність.

Правові засади регулювання, організації, ведення бюджетного обліку і складання звітності визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №966-XIV [5].

Бюджетний облік та звітність ґрунтуються на таких принципах:

- 1) законність - звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбачені законодавчими та нормативними актами;
- 2) достовірність - правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави із дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- 3) повнота бюджетного обліку - всі операції з виконання бюджетів підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків. Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій органів Державного казначейства, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури органів, які здійснюють облік забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а ці правила застосовуватимуться без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій;
- 4) дата операції - операції з виконання бюджетів реєструються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;
- 5) прийнятність вхідного балансу - залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- 6) превалювання сутності над формою - операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їхньої суті та економічного змісту, а не за їхньою юридичною формою;
- 7) суттєвість - у фінансових звітах має відобразитись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом; інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;
- 8) доречність - корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;
- 9) відкритість - фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відобразити операції з необхідними поясненнями у записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача;
- 10) сталість - постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;
- 11) правильність - сумлінне застосування прийнятих правил та процедур;
- 12) обмеженість - обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;
- 13) незалежність - відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
- 14) співставність - можливість визначення тенденцій виконання бюджету через співставлення інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;
- 15) своєчасність - забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету та інших користувачів;

16) безперервність - оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним;

17) консолідація - складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів в цілому по системі Державного казначейства України з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень в розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрішньосистемними розрахунками;

18) окреме відображення активів та пасивів - цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються у розгорнутому вигляді. Всі рахунки є активними або пасивними, за винятком клірингових (рахунків за розрахунками), технічних та транзитних рахунків.

Розглядаючи бюджетний облік слід зазначити, що бюджетний облік є бухгалтерським обліком. Йому властиві всі особливості бухгалтерського обліку.

По-перше, бюджетний облік є суцільним і безперервним. Бюджетному обліку підлягають усі операції, які здійснюються у процесі виконання бюджетів. Бюджетному обліку підлягають усі доходи і витрати бюджетів, джерела фінансування дефіциту бюджету або напрями використання коштів, що утворилися внаслідок профіциту бюджету. Усі операції повинні заноситись на рахунки у хронологічному порядку.

Безперервність бюджетного обліку обумовлюється тим, що процес виконання бюджетів є постійним, а оцінка активів і зобов'язань повинні здійснюватися виходячи із припущення, що процес виконання бюджетів буде тривати далі.

По-друге, бюджетний облік є жорстко документованим. Бухгалтерські записи повинні підтверджуватися документально.

Підставою для бухгалтерського обліку операцій із виконання бюджетів є первинні документи. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення операцій, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення у паперовій та (або) у вигляді електронних записів формі, яка доступна для читання і виключає внесення будь-яких змін.

По-третє, бюджетний облік ведеться в єдиному грошовому вимірнику – національній грошовій одиниці (гривні).

По-четверте, у бюджетному обліку використовуються прийоми і способи, характерні лише для бухгалтерського обліку (рахунки, подвійний запис, баланс, звітність, документація, інвентаризація (активів та зобов'язань бюджетів), оцінка, калькуляція).

Разом з тим слід зазначити, що бюджетний облік має специфічні об'єкти обліку, виконує свої конкретні завдання і відрізняється такими особливостями:

1) на бюджетний облік не поширюється дія Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

2) методологія, порядок ведення бюджетного обліку та складання звітності про виконання бюджету і кошторисів видатків визначаються Державним казначейством України за погодженням із Міністерством фінансів України;

3) бюджетний облік здійснюється із застосуванням окремих планів рахунків (План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів і План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ);

4) безпосередньо бюджетний облік здійснюється органами Державного казначейства України, розпорядниками бюджетних коштів, місцевими фінансовими органами та бюджетними установами;

5) у бюджетному обліку застосовуються певні форми організації облікової роботи, властиві для нього облікові реєстри і первинні документи.

Основним завданням бюджетного обліку є:

- 1) повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання бюджетів усіх рівнів;
- 2) забезпечення раціонального й ефективного використання коштів бюджетів за цільовим призначенням відповідно до затверджених кошторисів;
- 3) своєчасне запобігання негативним явищам у використанні бюджетних коштів;
- 4) сприяння дотриманню фінансової дисципліни.

Значення бюджетного обліку:

- 1) служить засобом, що дозволяє здійснювати управління процесом виконання бюджетів;
- 2) забезпечує бюджетне планування, наукове обґрунтування основних напрямків бюджетної політики, прогнозів і планів;
- 3) дані бюджетного обліку використовуються для аналізу і оцінки результатів виконання бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів, виявлення негативних і позитивних чинників використання бюджетних коштів.
- 4) використовується як інструмент контролю за виконанням бюджетного законодавства.

Вимоги до бюджетного обліку:

- 1) застосування однакових методів для обчислення облікових показників у різних ланках бюджетної системи і за різні звітні періоди;
- 2) повнота і своєчасність;
- 3) оперативність;
- 4) точність і об'єктивність;
- 5) ясність і доступність;
- 6) економічність та раціональність [6].

Однак, порівнюючи сутність, мету ведення, предмет, об'єкти, функції, принципи бюджетного обліку з трактуванням цих термінів у межах бухгалтерського обліку бюджетних установ можна дійти висновку про їх тотожність, оскільки діяльність бюджетних установ пов'язана з використанням бюджетних коштів, то ведення обліку в цих установах саме і зводиться до формування інформації про стан та порядок їх використання.

Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки. По-перше, бухгалтерський облік бюджетних установ є складовою системи господарського обліку в Україні. По-друге, аналіз фахових видань з проблем обліку в бюджетних установах свідчить, що при викладенні методологічних засад цього обліку використовуються два терміни: «бухгалтерський облік в бюджетних установах» та «бюджетний облік». Автори не надають однозначної відповіді на питання про об'єкт, предмет, методи і особливості бюджетного обліку. По-третє, сутнісний аналіз методологічних засад обліку в бюджетних установах та бюджетного обліку свідчать про їх тотожність. Отже, використовувані терміни є тотожними.

Список літератури

1. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Черничук Л. В., Манилич М. І. – Чернівці: Книжки – XXI, 2007. – 400с.
2. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посібник]. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с.
3. Облік у бюджетних установах / [І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 368с.
4. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навчальний посібник] / Вербило О. Ф., Кондрицька Т. П. – К.: Національний аграрний університет, 2003. – 295с.

5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №966-XIV.
6. Щур В. П., Щур О. В. Місце бюджетного обліку в системі господарського обліку, його особливості, завдання, значення та вимоги до нього / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I. – Кіровоград: КНТУ, 2005. - 512 с. – С.282-288.

И. Смирнова

Бюджетный учет как составляющая системы хозяйственного учета

В статье рассмотрено место бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях в общей системе хозяйственного учета страны. На основе исследования специализированных изданий проанализировано трактование сущности, предмета и объектов бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях, выделены методологические основы бюджетного учета как науки и практической деятельности. Проведена сравнительная характеристика сущностного значения терминов «бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях» и «бюджетный учет».

I. Smirnova

Budgetary account as constituent of the system of economic account

In the article the place of record-keeping is considered in budgetary establishments in the general system of economic account of country. On the basis of research of the specialized editions understanding of essence is analyzed, object and objects of record-keeping in budgetary establishments, methodological bases of budgetary account are selected yak of science and practical activity. Comparative description of essence value of terms is conducted «record-keeping in budgetary establishments» and «budgetary account».

Одержано 23.11.09

УДК 336.258

А.С. Сурай, аспірант

Черкаський державний технологічний університет

Регіональний розвиток: методологія та досвід регулювання

В даній статті досліджено теоретико-методологічні засади становлення та розвитку регіонального ринку. Розкрито сутність, складові та особливості функціонування економічної системи регіону, зокрема узагальнено існуючі теоретичні підходи до визначення сутності поняття „region”, його типізації. Виявлено проблеми, тенденції та перспективи регіонального розвитку в контексті розвитку ринкових відносин.

регіон, методологія, регіональний розвиток, регулювання

Методологічний підхід до здійснення ринкових перетворень в економіці країни вимагає теоретичного переосмислення концепції функціонування регіональних соціально-економічних систем, насамперед, з точки зору їх локальної відносної самостійності, а також удосконалювання механізму ефективного державного регулювання регіонального розвитку. В умовах зміщення акценту управління в регіони відбулося теоретичне переосмислення сучасних підходів до визначення сутності, ролі і значення регіонів у соціально-економічному розвитку країни.