

УДК 657.6

Дорошенко О. О., к.е.н., доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

МЕТОДИКА ПОБУДОВИ ПЛАНУ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Стаття присвячена розгляду актуальних змін у плані рахунків бюджетних установ відповідно до Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. Розглянуто характерні риси запропонованої структури Плану рахунків, що застосовуватимуть суб'єкти державного сектора, та її узгодження із балансом бюджетної установи.

Ключові слова: план рахунків, активи, пасиви, зобов'язання, модернізація бухгалтерського обліку, державний сектор.

Будь-які реформи є надзвичайно важким і болісним процесом, який потребує зваженого управління, досконалого планування, і встановлення чітких і актуальних цілей. Реформи, які вже розпочались у сфері державних фінансів, і реформи, які ще очікують вказану сферу, торкаються, безперечно, великого кола суб'єктів господарювання. Структурні зміни відбуваються в податковій системі, бюджетному плануванні та прогнозуванні, системі державних закупівель та державних інвестицій, системі фінансового контролю тощо. Як вказано у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, затвердженій Розпорядженням Кабінету міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р, ефективність системи управління державними фінансами має важливе значення для забезпечення стабільності бюджетної системи, а також загальної фінансової безпеки та стійкого економічного зростання.

Задля досягнення такої ефективності слід мати достовірну інформацію на державному рівні про основні макропоказники, показники виконання бюджету, стан державного боргу тощо. Така інформація акумулюється завдяки даним бюджетного обліку суб'єктів державного сектору. Викривлені, недостовірні, неточні дані не лише не відображають реальний стан державних фінансів, а й є джерелом прорахунків та помилок в управлінні бюджетною сферою. Саме тому реформування однієї із складових державних фінансів – системи бухгалтерського

обліку в державному секторі – є предметом активних обговорень та дискусій у професійних наукових колах. **Питанням модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України присвячені праці таких вчених**, як Гізатуліна Л.В., Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Калюга Є.В., Кондратюк І.О. Свірко С.В., Сушко Н.І., Хорунжак Н.М., Чечуліна О.О., Чумакова І.Ю. та ін. Проте масштабність реформування, сміливість поставлених цілей та надзвичайна важливість їх реалізації засвідчують актуальність подальших наукових розробок у даній сфері. Зокрема, важливим є питання розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що передбачене Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [1]. Відповідно до Стратегії, одним із напрямів її реалізації є розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі.

Метою статті є дослідження методики побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його узгодження із балансом бюджетних установ.

На даний час чинним є План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611. При цьому Міністерством фінансів України розроблено новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі на виконання Стратегії модернізації бухгалтерського обліку [1], що набуває чинності з 1 січня 2016 року. Вказаний План рахунків є інтегрованою сукупністю рахунків для розпорядників бюджетних коштів, органів Державної казначейської служби, державних цільових фондів, а також для обліку коштів державного та місцевого бюджетів.

Рахунки нового Плану рахунків містять чотири знаки, де перша цифра ідентифікує клас, друга – номер синтетичного рахунку, третя – суб'єкт державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

Склад рахунків Плану рахунків відповідає переліку об'єктів обліку, що встановлені новими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

До загальних об'єктів фінансового обліку міжнародна теорія та

практика відносить активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати [2].

На даний час серед активів бюджетних установ виділяють необоротні активи та оборотні активи. Цей розподіл засвідчується складом активу балансу бюджетних установ, а також побудовою чинного Плану рахунків. Згідно НП(С)БО 101 відбувається перегрупування статей активу балансу, зокрема до нього включені нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів [3]. У розрізі вказаних груп побудовані також класи нового Плану рахунків (рис. 1).



Рис. 1. Склад рахунків активу згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

До нефінансових активів (класу 1) віднесені основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, виробничі запаси, виробництво, біологічні активи, інші нефінансові активи. Даний клас застосовуватиметься в обліку розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів.

Фінансові активи (клас 2), у свою чергу, застосовуватимуться всіма суб'єктами державного сектору – окремі рахунки для всіх суб'єктів, інші – лише для окремих. Зокрема, включають довгострокову дебіторську заборгованість, поточну дебіторську заборгованість, готівкові кошти та їх еквіваленти, грошові кошти на рахунках, єдиний казначейський рахунок, довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи, поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи, дебітор-

ську заборгованість за внутрішніми розрахунками, розрахунки за надходженнями до бюджету та витрати майбутніх періодів [4].



Рис. 2. Склад класу 2 «Фінансові активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Клас 3 «Кошти розпорядників бюджетних коштів» та клас 4 «Розрахунки» призначені для обліку коштів та розрахунків, що належать державному та місцевим бюджетам, а також обліку в органах Казначейства.

Пасив балансу суб'єктів державного сектора формуватиметься за залишками по рахунках класів 5, 6 нового Плану рахунків (рис. 3).

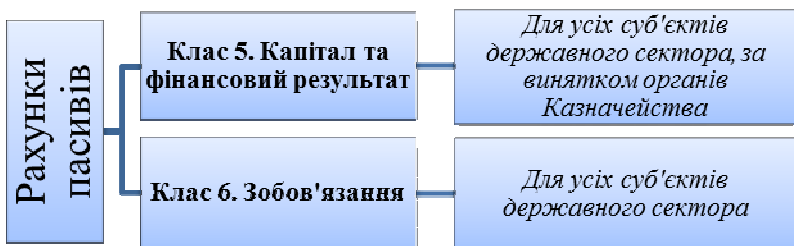


Рис. 3. Склад рахунків пасиву згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Щодо власного капіталу, то в НП(С)БО 101 [3] структура першого розділу Пасиву балансу «Власний капітал та фінансові результати» відрізняється від чинної. Зокрема, власний капітал включає внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат, капітал у підприємства, резерви. Результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами також не виділяються окремо, а відображаються одним рядком «Фінансовий результат». Порівняно із чинною формою присутні два нові рядки – «Капітал у підприємства», «Резерви». Фонди у необоротних активах та МШП не відображаються за новими стандартами, проте з'явилося поняття внесеного капіталу, що до цього часу в практиці обліку в бюджетних установах не застосовувалось. Окрім цього, в першому розділі Пасиву передбачено розділ, який відсутній у формі балансу, що складається відповідно до Порядку № 44 [5]. Таким розділом є «Забезпечення».

Відповідною є і структура класу 5 Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Рахунки 51 «Внесений капітал», 53 «Капітал у дооцінках», 54 «Цільове фінансування» застосовуватимуться розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами. Рахунок 52 «Капітал у підприємствах» передбачений для застосування лише розпорядниками бюджетних коштів, рахунок 56 «Резервний капітал» – лише державними цільовими фондами. Рахунок 55 «Фінансовий результат» застосовуватиметься для визначення фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів, державних цільових фондів, державного та місцевих бюджетів.

У складі зобов'язань бюджетних установ, із введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі теж стануться певні зміни. Зокрема, у складі довгострокових зобов'язань передбачені зобов'язання за цінними паперами, практики обліку яких на даний час в бюджетних установах не було, як, власне, і

регламентації порядку операцій з ними.

Рахунки 60 «Довгострокові зобов'язання» та 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками», 64 «Інші поточні зобов'язання» передбачені для обліку відповідних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, державним та місцевими бюджетами.

Рахунки 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги», 63 «Розрахунки за податками і зборами», 65 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Забезпечення наступних витрат і платежів», 69 «Доходи майбутніх періодів» призначені для використання лише розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, 68 «Зобов'язання за надходженнями до бюджету» – лише розпорядниками бюджетних коштів.

Важливим об'єктом обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є доходи, які обліковуються в розрізі доходів загального фонду і доходів спеціального фонду. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентує облік доходів, є НП(С)БОДС 124 «Доходи» [3], згідно якого усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Власне склад доходів, що закріплений чинним законодавством, не зазнав суттєвих змін, проте певна трансформація об'єктів обліку відбулась у зв'язку із появою понять обмінних та необмінних операцій. У НП(С)БОДС 124 зазначено, що *обмінна операція* – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; *необмінна операція* – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [3].

При цьому до доходів від обмінних операцій віднесено бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій [3].

До доходів від необмінних операцій віднесено податкові надхо-

дження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню [3].

Як і раніше, доходи за бюджетними асигнуваннями, мають відображатися на рахунку 70 (розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами). Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 72 «Доходи від продажу активів», 73 «Фінансові доходи», 74 «Інші доходи за обмінними операціями», 75 «Доходи за обмінними операціями» використовуватиметься розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, державним та місцевими бюджетами, а 76 «Умовні доходи» – для обліку доходів державного та місцевих бюджетів.

Суттєвих змін зазнає при введенні нових стандартів та Плану рахунків і ключовий об'єкт обліку – витрати. Якщо у сучасній практиці обліку витрати розглядаються і обліковуються в декількох аспектах – касові видатки, фактичні видатки, виробничі витрати, то в НП(С)БОДС 135 «Витрати» наведена класифікація витрат, згідно якої витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями [6]. При цьому до витрат за обмінними операціями включені такі елементи, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями. Витрати за необмінними операціями включають трансферти та інші витрати. Такі структурні елементи відповідають положенням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Фактично за економічною класифікацією, що діяла раніше і діє на даний час, витрати, що включаються до зазначених в НП(С)БОДС елементів, відображались в обліку бюджетних установ за окремими кодами економічної класифікації. Принципово новим положенням є власне облік за елементами в розрізі обмінних та необмінних операцій.

8 клас рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі включає рахунки 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями» (для розпорядників бюджетних коштів, державних цільових фондів, державного та місцевих бюджетів), 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», 82 «Витрати з продажу активів» (для роз-

порядників бюджетних коштів і державних цільових фондів), 86 «Умовні витрати» (для обліку умовних витрат державного та місцевих бюджетів).

Розділ 2 Плану рахунків «Позабалансові рахунки» містить два класи – клас 9 «Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів», клас 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

Висновки. Запровадження у вітчизняну практику бюджетного обліку Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, нового Плану рахунків, а також інших нормативно-правових актів згідно Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки наближує вітчизняну облікову систему до міжнародних стандартів. Безперечно, даний процес ще потребує чітких інструкцій та методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку у розрізі його об'єктів. Проте, вдала реалізація всіх запланованих заходів дозволить досягнути очікуваних результатів, підвищити рівень прозорості інформації про стан державних фінансів, порівнянності показників у межах світового співтовариства, а також посилити контроль за ефективністю використання бюджетних коштів.

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>. **2.** Ловінська Л. Г. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч. 1 / Ловінська Л. Г., Свірко С. В., Єфіменко Т. І., Канцуров О. О. – К. : Аграрна наука, 2009. – 480 с. **3.** Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. **4.** Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> **5.** Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua> **6.** Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

Рецензент: д.е.н., професор Лазаршина І. Д. (НУВГП)

Doroshenko O. O., Candidate of Economics, Associate Professor
(National University of Water Management and Nature Resources Use,
Rivne)

CONSTRUCTION METHOD OF THE BUDGETARY INSTITUTIONS CHART OF ACCOUNTS IN THE CONTEXT OF MODERNIZATION OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

The article deals with the current changes to the chart of accounts of budgetary institutions according to the Strategy of modernization of accounting in the public sector. We consider the characteristics of the proposed structure of the chart of accounts that will use public sector entities, and its coordination with budgetary institutions balance.

Keywords: chart of accounts, assets, liabilities, obligations, modernization of accounting, public sector.

Дорошенко Е. А., к.э.н., доцент (Национальный университет водного хозяйства и природопользования)

МЕТОДИКА ПОСТРОЕНИЯ ПЛАНА СЧЕТОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В КОНТЕКСТЕ МОДЕРНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Статья посвящена рассмотрению актуальных изменений в плане счетов бюджетных учреждений в соответствии со Стратегией модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе. Рассмотрены характерные черты предлагаемой структуры Плана счетов, которые будут применять субъекты государственного сектора, и ее согласование с балансом бюджетного учреждения.

Ключевые слова: план счетов, активы, пассивы, обязательства, модернизация бухгалтерского учета, государственный сектор.
