

ТЕМА 6: РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УПРАВЛІННІ БЮДЖЕТНОЮ УСТАНОВОЮ

1. *Особливості побудови бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах України*
2. *Пропозиції вчених щодо удосконалення обліку та звітності в управлінні бюджетними установами*

Особливості побудови бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах України

У сучасних умовах розвитку економіки, без вчасної, якісно сформованої, достовірної інформації ефективного управління як підприємством, так і бюджетною установою є неможливим незалежно від його розмірів, форми власності, специфіки діяльності. Центральне місце в інформаційній системі установи займає **бухгалтерський облік** – система збору, обробки формування звітності для користувачів інформацією для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну і інформаційну функції, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності.

Бюджетні установи — є юридичними особами, мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах забезпечує систематичний контроль за виконанням кошторисів доходів та видатків установ, стан розрахунків із підприємствами, організаціями і установами, використання матеріальних і грошових ресурсів та їх збереженням, сприяє поліпшенню фінансово-господарської діяльності та розвитку соціальної сфери установ.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову бухгалтерського обліку:

◆ бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за

державні кошти, формування власного капіталу як основи для започаткування та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;

◆ бюджетні установи належать до неприбуткових організацій — метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. На відміну від готової продукції вони не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на складі. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату може розглядатися також як результат;

◆ бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під **видатками** розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги;

◆ бюджетні установи не наділяються оборотними коштами — їхнє фінансове становище визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями. Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису — основного планово-фінансового документа, який підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів.

Правильність бухгалтерського обліку забезпечується єдністю системи бухгалтерського обліку, що будується на бюджетній класифікації. **Бюджетна класифікація** передбачає науково обгрунтоване обов'язкове групування доходів і видатків за однорідними ознаками, які заковані певним чином. У сенсі ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ класифікація має організуюче та правове значення. Перше виявляється в тому, що вона дає змогу однорідно враховувати доходи та витрати, складати звітність, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і видатків, кодувати показники під час машинного опрацювання. **Правове значення бюджетної класифікації** полягає в тому, що всі показники доходів і видатків, передбачені в бюджеті і згруповані відповідно до бюджетної класифікації, є фінансовими планами, обов'язковими до виконання. **Основними завданнями бухгалтерського обліку в бюджетних установах є:**

➤ збір, обробка та відображення певних даних про стан діяльності установи;

- систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансові та господарські операції бюджетних установ;
- організація бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних документів;
- > використання передових форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів з використанням сучасної обчислюваної техніки і відповідного програмного забезпечення;
- здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю, доцільністю здійснюваних операцій; > контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до відкритого фінансування та їх цільового призначення за кошторисом і бюджетом;
- суворий контроль за раціональним і економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, боротьба з безгосподарністю і марнотратством, запобігання подібним негативним явищам;
- своєчасне фінансування установ, які ведуть облік самостійно, контроль за їхньою діяльністю і постановкою обліку в цих установах;
- забезпечення обліку доходів і видатків за спеціальними коштами та іншими позабюджетними коштами;
- своєчасне виявлення і відвернення негативних явищ у господарській і фінансовій діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів покращення використання ресурсів і фінансування;
- формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів (постачальників, замовників банку, податківців, казначейства тощо);
- своєчасне нарахування і видача зарплати, стипендій, допомоги, пенсій і т. ін. ;
- облік і контроль стану розрахунків щодо зарплати, стипендій, а також з іншими дебіторами і кредиторами;
- участь у проведенні інвентаризації та своєчасне і правильне оформлення її результатів;
- періодичні інструктажі матеріально відповідальних осіб (МВО) з питань обліку і забезпечення збереження ТМЦ, грошових коштів, що знаходяться на їхньому відповідальному зберіганні;
- складання звітності і подання її відповідним органам в установлені строки, забезпечення достовірності, повноти й об'єктивності звітних даних і балансів; > дотримання встановленого порядку зберігання

бухгалтерських документів, облікових реєстрів, кошторисів і розрахунків до них; своєчасна підготовка і передача їх до архіву тощо;

➤ ведення обліку за встановленими правилами та нормами.

Керівник установи повинен створити необхідні умови для правильної організації бухгалтерського обліку, забезпечити безумовне виконання усіма структурним підрозділами і службами, співробітниками установи вимог головного бухгалтера з питань оформлення і подання до бухгалтерії необхідних документів, звітів, кошторисів і т. ін.

Для виконання цих завдань ведеться бухгалтерський облік:

- надходжень і витрат коштів загального та спеціального фондів;
- використання грошових коштів, матеріалів, обладнання, продуктів харчування, медикаментів тощо;
- розрахунків з дебіторами та кредиторами.

В Україні ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та складання звітності ґрунтуються на використанні наступних **принципів**:

- законність — звітність повинна відповідати правилам і процедурам, передбаченим законодавчими та нормативними актами;
- достовірність — правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- повнота бухгалтерського обліку — всі операції бухгалтерського обліку в бюджетних установах підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків.

Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні результати операцій бюджетних установ, яка може впливати на рішення, що приймаються згідно з нею. Повнота та достовірність в обліку можливі тільки за умови, якщо облікова політика та процедури бюджетних установ забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку, а також якщо ці правила застосовуються без відхилень, з урахуванням реальної оцінки операцій, подій та ситуацій;

- дата операції — операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;

- прийнятність вхідного балансу — залишки за рахунками на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;

- превалювання сутності над формою — операції обліковуються та розкриваються у звітності відповідно до їх суті та економічного змісту, а не за їх юридичною формою;

- суттєвість — у фінансових звітах має відображатися уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неповнота (перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності);

- доречність — корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень;

- відкритість — фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими і детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувача;

- сталість — постійне, протягом бюджетного року, застосування обраних методів. Зміна методів обліку потребує додаткового обґрунтування і розкриття у фінансових звітах;

- правильність — сумлінне застосування прийнятих правил та процедур;

- обережність — обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;

- незалежність — відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);

- спів ставність — можливість визначення тенденцій виконання бюджету через співставлення інформації, що міститься в бухгалтерському обліку і звітності за певний період часу;

- безперервність — оцінка активів здійснюється з огляду на те, що процес виконання бюджетів є постійним;

- окреме відображення активів та пасивів — цей принцип передбачає, що всі рахунки активів та пасивів оцінюються окремо і відображаються в розгорнутому вигляді.

До **специфічних** особливостей бюджетного обліку необхідно віднести:

- контроль виконання кошторису видатків;

- роздільний облік касових і фактичних видатків;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- сувору відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузеву специфіку обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, управління, оборони і т. ін.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ являє собою систему узагальнених і взаємозв'язаних показників, що характеризують результати роботи та особливості діяльності зазначених установ за певний період. Процес складання бухгалтерської звітності, як і процес бухгалтерського обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів. Першим і головним принципом бухгалтерської звітності є **достовірність відображених показників**. Це можливо за умов:

— дотримання упродовж звітного року єдиної методики відображення окремих господарських операцій та оцінки майна;

— повноти відображення в обліку всіх господарських операцій за відповідний період;

— своєчасності і повноти проведення та правильності відображення результатів місячної, квартальної, піврічної чи річної інвентаризації відповідно;

— правильності віднесення доходів і видатків щодо звітного періоду (відповідність).

До інших принципів бухгалтерської звітності бюджетних установ відноситься: обов'язкове та своєчасне її надання до відповідних організацій, єдність форм і методики складання звітності для всіх бюджетних установ: простота, доступність, ясність, раціональність, доречність, зіставність. Оскільки бухгалтерська звітність налічує значну кількість форм, кожна з яких виконує певні функції, вона для спрощення сприйняття може бути класифікована за такими основними ознаками:

- інформаційний обсяг;
- мета складання;
- функції, що їх виконує установа;
- метод та джерело фінансування;
- періодичність складання.

За інформаційним обсягом бухгалтерська звітність бюджетних установ поділяється на **часткову** — звітність, що відбиває відповідні напрями

бухгалтерського обліку (звіт про рух основних засобів, звіт про рух матеріальних цінностей і т. п.), та **загальну** — ту, що характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс виконання кошторису видатків, єдиний кошторис доходів і видатків). По відношенню до мети складання звітність поділяється **на внутрішню і зовнішню**.

Зовнішня звітність призначена для зовнішніх споживачів інформації і має виключно регламентований характер. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням Державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомства за погодженням із зазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності не пізніше як за 45 днів до початку звітного періоду.

Внутрішня звітність використовується для потреб установи і має вільну форму. Збереження і розвиток установ бюджетної сфери вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання.

Пропозиції вчених щодо удосконалення обліку та звітності в управлінні бюджетними установами

Враховуючи напруженість бюджету, для зменшення дефіциту коштів для утримання бюджетних установ, вітчизняний науковець Титикало В.С. вважає необхідним активніше запроваджувати комерційні відносини в системі бюджетних установ (у розумних межах). Поєднання **бюджетного фінансування і комерційної діяльності** сприяє раціональнішому використанні не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установ невиробничої сфери. За допомогою коштів, отриманих від комерційної діяльності, з'являється можливість покращити якісні показники роботи цих установ, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему оплати праці працівників невиробничої сфери, зміцнити матеріальну базу бюджетних установ, розширити сферу їхньої діяльності. З цією метою бюджетні установи поряд з основною діяльністю можуть займатися і підприємницькою (комерційною, бізнесовою) діяльністю у дозволених законодавством межах. З метою залучення

додаткових фінансових коштів для розвитку галузей невиробничої сфери держава передбачила цілу систему податкових пільг юридичним і фізичним особам (у т. ч. іноземним), що вкладають кошти у розвиток названих установ. Це ще одне з додаткових джерел фінансування діяльності невиробничої сфери. Важлива роль у втіленні в життя цих заходів належить раціональній організації бухгалтерського обліку, звітності та аналізу господарської діяльності установ бюджетної сфери. Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою — оформленням, прийманням і обробкою документів.

На думку Титикало В.С., контроль повинен передбачати в першу чергу порядок перевірки:

- виконання постанов, розпоряджень і вказівок державних органів і вищих організацій;
- дотримання встановлених нормативів витрат;
- дотримання строкових платежів;
- правильності і своєчасності приймання і відпуску товарноматеріальних цінностей (ТМЦ);
- правильності витрачання фонду оплати праці (ФОП), дотримання встановлених штатів, посадових окладів, кошторисів витрат;
- збереження майна, ТМЦ, грошових коштів у місцях їх зберігання та використання;
- правильності здійснюваних під час обліку розрахунків.

У вказаних напрямках, на думку Титикало В.С., необхідно здійснювати попередній, поточний і подальший контроль. Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції. Але поряд з тим система контролю не повинна завдавати додатково роботи, ускладнювати документообіг. Незважаючи на значні успіхи в організації обліку в установах невиробничої сфери, що спостерігаються в останні роки (цьому сприяла нормотворча діяльність ДКУ, введення відповідних курсів у навчальні плани підготовки бухгалтерських кадрів у вузах, технікумах і коледжах, систематичні публікації з бюджетного обліку у професійних періодичних виданнях), є ряд *теоретичних, методологічних та організаційних проблем*, що вимагають термінового вирішення:

- у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ невиробничої сфери - із загальнодержавного у місцеве;

- зростає частка позабюджетних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;
- галузева специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їхньої діяльності;
- подальше впровадження ЕОМ в обліковий процес не завжди науково і методологічно обґрунтоване;
- поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку.

Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання (орендна, кооперативна, індивідуальна трудова діяльність тощо) виникненню нових для бюджетних установ понять: колективний і орендний підряд, інтенсифікація виробництва, вартість підготовки спеціаліста, вартість медичних послуг, вартість послуг установ культури і т. ін. Все це зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування, що необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращення якісних показників роботи цих установ. Вирішуються ці проблеми по-різному: в одних установах створюють дві бухгалтерії (бюджетну і госпрозрахункову) в інших — вводять два плани рахунків (один для обліку використання бюджетних коштів, а другий — для обліку підприємницької діяльності), у третіх — складають окремі облікові реєстри і т. ін.

У той же час законодавство пропонує об'єднання коштів, що надходять з різних джерел, їх спільне планування в єдиному кошторисі і спільний облік використання. Але, на думку Титикало В.С., надходження позабюджетних коштів не повинно бути підставою для зменшення бюджетного фінансування, за рахунок якого часто здійснюються витрати, які неможливо перевести на комерційні засади (профілактичні медичні заходи, фундаментальні наукові дослідження тощо).

Управлінський облік в бюджетних установах перебуває на «зародковому» етапі інформація що використовується для оперативного управління видатками поділяється на відомчому рівні, тобто формується система управлінського обліку з деталізацією за центрами відповідальності;

Управлінський облік орієнтується на детальний облік витрат (видатків) і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. **Сьогодні методика калькулювання таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних) потребує наукового обґрунтування.** Існує необхідність адаптації категорій методів обліку і калькулювання, об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць та похідних від них до методики калькулювання

нематеріальних послуг. Титикало В.С. виділено основні відмінності управлінського і фінансового обліку:

- управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартам;
- управлінський облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим поєднується з плануванням, а фінансовий, навпаки, реєструє факти і господарські операції, які вже відбулись;
- управлінський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим, і керівництво самостійно вирішує, вести його чи ні;
- в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (тобто на окремих видах продукції, яку виробляють і реалізують, на певних сферах ринку і території збуту, а також на різних рівнях управління тощо);
- управлінський облік, як правило, децентралізований, а фінансовий здійснюється в центральній (загальній) бухгалтерії юридичної особи.

Щоб запровадити управлінський облік потрібні відповідні фахівці, обізнані не лише в обліку, а й у таких сферах практичної діяльності, як стратегічний аналіз, оперативне планування, прогнозування, розробка управлінських рішень.

Погоджуємося з поглядом Титикало В.С. відносно того, що не слід усі ці функції покладати на бухгалтера. Необхідні фахівці нового класу, наприклад, фахівець-аналітик чи аналітик-менеджер, стратег-менеджер чи бухгалтер менеджер з відповідною посадою та освітою, законодавчо визначеним статусом та відповідальністю, і, безумовно, відповідною оплатою праці. На сьогодні існує необхідність впровадження управлінського обліку, оскільки він містить елементи менеджменту, а для бюджетного процесу раціональна організація останнього є вагомим фактором ефективного та цільового використання бюджетних коштів.

Бюджетний облік є науково обґрунтованою системою нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну і інформаційну функції, але має певні особливості і розглядається як окремий вид діяльності.

Погоджуємося з поглядом Титикало В.С. відносно того, що на сьогодні існує необхідність впровадження управлінського обліку в бюджетних установах, оскільки він містить елементи менеджменту, а для бюджетного

процесу раціональна організація останнього є вагомим фактором ефективного та цільового використання бюджетних коштів.

В процесі підготовки лекційного матеріалу використано інформацію з джерел:

1. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів /Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Личечко. — Львів: Аверс, 2002. — 316 с.

2. Білуха М.Т. Бухгалтерська наука України в ХХІ ст. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2. — С. 21—25.

3. П.И. Атамас. Основи обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. — Центр навчальної літератури, 2003. — 284 с.

4. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 150 с.

5. Єпіфанов А.О., Сало І.В., Д'яконова І.І. Бюджет і фінансова політика України. — К.: Наукова думка, 1999. — 302 с.

6. Титикало В.С. Роль бухгалтерського обліку та звітності в управлінні бюджетною установою // Фінанси, облік і аудит. - 2011. - № 18. - С. 369-380.