

ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

5.1. Облікова політика Казначейства України.

5.2. Бухгалтерський облік виконання бюджетів в Україні.

5.3. Характеристика звітності про виконання бюджетів.

5.1. Облікова політика Казначейства України

Облікова політика Казначейства України – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються Державною казначейською службою України для складання та подання фінансової звітності про виконання бюджетів.

Облікова політика повинна забезпечити у найкращий спосіб відбиття результатів фінансових операцій, які обліковуються, виходячи із обачності її оцінки і впливу на прийняте рішення.

Наявна система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів побудована з урахуванням усіх необхідних змін з дотриманням міжнародних принципів і вимог щодо здійснення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Найголовнішими серед них є такі **принципи**:

1. законність – відповідність правилам і процедурам, що передбачені законодавчими та нормативними актами;
2. правильність – сумлінне застосування правил та процедур;
3. достовірність – правдиве відображення у бухгалтерській звітності фінансових операцій, проведених учасниками бюджетного процесу, з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
4. суттєвість (доречність) – корисність інформації для підготовки та прийняття економічних рішень; інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на рішення користувачів інформації;
5. безперервність – оцінка активів здійснюється, виходячи з того, що процес виконання бюджетів є постійним;
6. повнота бухгалтерського обліку – всі операції з виконання бюджетів в органах Казначейства підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків;
7. дата операції – операції з виконання бюджетів реєструються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;
8. прийнятність вхідного балансу – залишки за рахунками на початок поточного звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
9. обережність – обґрунтована, розсудлива оцінка фактів;
10. незалежність – відокремленість фінансових бюджетних років (звітних періодів);
11. сталість – незмінність методів бухгалтерського обліку, крім випадків істотних змін у діяльності або в правовій базі. У такому разі має бути забезпечена порівнянність зі звітами за минулі періоди;

12. відкритість – інформація, що включається до бухгалтерського обліку та звітності, має бути достатньо зрозумілою і детальною, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Звітність має бути чітко викладена і зрозуміла для користувачів;
13. порівнянність – можливість визначення тенденцій виконання бюджету через порівняння інформації, що міститься у бухгалтерському обліку і звітності, за певний період часу;
14. превалювання сутності над формою – відображення операцій відповідно до їх економічної суті, а не за юридичною формою; узагальнення інформації має здійснюватися не тільки за юридичними нормами, але й відповідно до її економічної ефективності;
15. своєчасність – забезпечення своєчасною інформацією органів законодавчої та виконавчої влади, які приймають рішення, здійснюють оцінку виконання бюджету, готують пропозиції щодо складання бюджету тощо та інших користувачів;
16. консолідація – складання зведеної фінансової звітності про виконання бюджетів у цілому по системі Казначейства з урахуванням підвідомчих управлінь та відділень у розрізі бюджетів, за винятком залишків за внутрісистемними розрахунками. Облікова політика щодо методів оцінки, обліку і контролю активних операцій, мобілізованих Казначейством ресурсів та інших пасивних операцій ґрунтується на відповідних нормативних документах.

В Україні застосовується *касовий метод виконання державного бюджету* за доходами та видатками і *метод нарахування по боргах і зобов'язаннях*. Це означає, що доходи реєструються в бухгалтерському обліку при зарахуванні коштів на рахунки, відкриті в установах банків на ім'я органів ДКСУ, видатки вважаються здійсненими при проведенні перерахувань або виплат з рахунків, а борги та зобов'язання на момент їх виникнення.

Облікова політика повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості. Активи і зобов'язання мають бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану бюджету на наступні звітні періоди.

5.2. Бухгалтерський облік виконання бюджетів в Україні

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів та фінансової звітності в органах Казначейства здійснюється на основі Положення *“Про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України”* зі змінами та доповненнями.

Положення розроблено на основі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, чинного законодавства України, “Положення про Державну казначейську службу України”, затвердженого Указом Президента України від 13.04.2011 р. № 460, основних принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Положення визначає і регулює в межах повноважень, наданих Казначейству відповідною нормативно-правовою базою, єдиний

методологічний та організаційний порядок ведення бухгалтерського обліку і звітності в органах ДКСУ з виконання державного та місцевих бюджетів.

Як зазначається в Положенні, система бухгалтерського обліку виконання бюджетів включає бухгалтерський, бюджетний та управлінський облік, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, які відрізняються формою та періодичністю розрахунку даних.

Бухгалтерський облік в органах Казначейства – це складова системи обліку, яка включає сукупність правил, методик і процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про операції в органах Державної казначейської служби України та передачі її зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність про виконання бюджетів.

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій органів Казначейства та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін. Успішне виконання державного та місцевих бюджетів може бути забезпечене лише за чіткої організації бухгалтерського обліку, який в контексті сказаного (тобто виконання бюджету) прийнято називати бюджетним обліком.

Бюджетний облік як складова системи обліку є науково обґрунтованою системою спостереження, відображення, узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету. Більшість важливих рішень базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків розглядуваних альтернатив.

Управлінський облік ведеться з метою забезпечення керівництва органів Казначейства оперативною фінансовою і нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів. Управлінський облік ведеться органами Казначейства для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, виходячи зі специфіки виконання бюджетів та особливостей діяльності.

Слід мати на увазі, що система бухгалтерського обліку у бюджетній сфері має низку особливостей. Якщо фінансові операції суб'єктів господарювання спрямовані на отримання прибутку, то у фінансових операціях, здійснюваних державою, домінує ідея надання державних послуг. З цих позицій: сума доходів важлива лише тією мірою, якою вона є джерелом покриття видатків; видатки здійснюються в загальнодержавних інтересах і, в основному, не оцінюються з точки зору фінансової рентабельності.

Бюджетні операції здійснюються у межах бюджетних призначень, встановлених законодавством України, тому їх виконання віддзеркалюється у бухгалтерському обліку відповідно до щорічного Закону України “Про Державний бюджет України”.

Бухгалтерський облік з виконання бюджетів відзначається також певною складністю, що пояснюється великою кількістю учасників бюджетного процесу, різноманітністю операцій, великою кількістю зв'язків.

Система бухгалтерського обліку організована таким чином, щоб відображати бюджетні операції за допомогою синтетичного та аналітичного обліку. При цьому облік повинен **відповідати вимогам**: чітко документований; облік здійснених операцій відбувається у певній послідовності на підставі документів; запис здійснених операцій відображається по облікових рахунках бухгалтерського обліку; бути суцільним за охопленням операцій і безперервним у часі.

Основними завданнями системи бухгалтерського обліку Казначейства з виконання бюджетів є:

- ✓ додержання принципів обліку і звітності;
- ✓ своєчасне, повне і достовірне відображення в обліку за відповідними рахунками і параметрами операцій з виконання бюджетів, які здійснюються на підставі первинних документів клієнтів, органів, які мають право безспірного списання коштів тощо;
- ✓ щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, реєстрів та документів; складання щоденного балансу на автоматизовану перевірку відповідності даних аналітичного обліку даним балансу;
- ✓ достовірне відображення в обліку і звітності руху використання фінансових та інших ресурсів бюджетів, надання об'єктивної і порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів з метою аналізу та управління бюджетними коштами.

Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базуються на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків розглянутих альтернатив.

Метою бухгалтерського обліку виконання бюджетів є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування бюджетів, а також підвищення результатів виконання бюджетів.

Основним завданням бюджетного обліку і звітності є повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання державного бюджету.

Бюджетний облік необхідний для забезпечення зберігання бюджетних коштів через відображення всіх операцій щодо виконання бюджетів усіх рівнів у бухгалтерських документах, складання бухгалтерського балансу та звітності.

Сутність бюджетного обліку найповніше виявляється в його **функціях**:

- спостереження виконується в процесі створення й використання фінансових ресурсів держави – бюджету як за доходами, так і за видатками;

- відображення базується на тому, що всі операції, які здійснюються за рахунок бюджетних коштів, згідно з кошторисами доходів і видатків, віддзеркалюються у відповідних бухгалтерських документах;

- узагальнення здійснюється під час проведення всіх операцій з розрахунків, результатом яких є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт;

- контролю – полягає у здійсненні бюджетного обліку надходжень доходів за їх видами та обліку виконання видаткової частини бюджету по відповідних відомствах, установах і організаціях, які фінансуються з бюджету, тобто

використання бюджету за призначанням, за цільовим використанням коштів згідно з розписом та бюджетною класифікацією.

Значення бюджетного обліку полягає в тому, що він:

по-перше, є інструментом, який дає змогу здійснювати керівництво процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і цільового використання бюджетних коштів. Це, в свою чергу, забезпечує виконання бюджетом його основної функції – раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу і дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства;

по-друге, бюджетний облік відіграє важливу роль у бюджетному плануванні про виконання бюджету за поточний рік і попередні періоди слугують базою для складання проекту бюджету на плановий рік. Від їх достовірності значною мірою залежить якість бюджету як основного фінансового плану держави;

по-третє, бюджетний облік і звітність мають особливе значення в розвитку фінансової науки. Результати будь-якого наукового дослідження мають практичну цінність тоді, коли вони базуються на реальних фактах економічної дійсності. Всебічна і вірна наукова оцінка того чи іншого явища може бути дана тільки на підставі повної й достовірної інформації.

5.3. Характеристика звітності про виконання бюджетів

Звітність про виконання державного бюджету – це сукупність впорядкованих, взаємопов'язаних показників, які характеризують умови і результати виконання бюджету.

Вона ґрунтується на інформації поточного бухгалтерського обліку. Звітність **поділяється на: фінансову та статистичну**. Основним принципом складання форм фінансової та статистичної звітності є використання економічних показників безпосередньо із баз даних Казначейства.

Метою складання фінансової звітності про виконання бюджету є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і виконання бюджету користувачам для прийняття економічних рішень. Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку і має включати інформацію, яка є суттєвою та своєчасною для користувачів, виходячи з принципів безперервності, обачливості, превалювання суті над формою та інших принципів міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Інформація, що наведена у фінансових звітах та примітках до них, повинна бути зрозумілою, доречною, достовірною і порівняльною. Вона повинна сприяти прийняттю правильних економічних рішень шляхом оцінок минулих, теперішніх та майбутніх подій. Фінансова звітність поділяється на такі види (рис.2)



Рис. 2. Види фінансової звітності

Зовнішня фінансова звітність складається для оцінювання минулих і майбутніх результатів виконання державного бюджету.

Внутрішня звітність складається для планування, оцінювання та контролю за щоденними операціями органів фінансової системи.

Первинна звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку органів казначейства.

Зведена (консолідована) фінансова звітність складається органами казначейства разом зі звітністю підвідомчих органів.

До **періодичної звітності** належить місячна та квартальна звітність про виконання бюджетів і кошторисів розпорядників бюджетних коштів.

Річна звітність, як і періодична, складається також на підставі даних облікових реєстрів і зведених звітів і є логічним завершенням періодичної звітності.

Звітним роком з виконання бюджетів вважається період з 1 січня до 31 грудня, тобто бюджетний рік.

Органи казначейства складають **консолідовану (зведену) фінансову звітність**, включаючи звітність підвідомчих органів з виконання державного та місцевих бюджетів. Дані цієї звітності використовуються для прийняття управлінських рішень щодо виконання бюджетів Державною казначейською службою України, Міністерством фінансів України, Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України, ДПС, органами статистики та для відкритого опублікування. Поряд з цим фінансова звітність має важливе значення для складання статистики казначейського виконання державного бюджету, статистики доходів та видатків державного бюджету і статистики національних рахунків.

Метою складання статистичної звітності є отримання статистичних даних про виконання державного бюджету користувачами для економічного аналізу та їх прогнозування на поточний і перспективний періоди.

Своєчасні та достовірні дані про виконання бюджетів дають змогу: спостерігати за ходом виконання бюджетів; здійснювати заходи щодо забезпечення контролю за операціями та управління бюджетними коштами; аналізувати стан і перспективи розвитку органів Казначейства.

Статистична інформація про виконання державного та місцевих бюджетів характеризує економіку держави і використовується органами законодавчої та виконавчої влади, широким колом науковців, економістів, ділових людей. Відповідної інформації щодо виконання Державного бюджету України потребують також міжнародні фінансові організації, такі як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Європейський банк реконструкції та розвитку.

Форми звітності та інструкції щодо заповнення цих форм, періодичність, способи та порядок їх надання щорічно затверджуються Державною казначейською службою України з урахуванням вимог Бюджетного кодексу та Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, за погодженням з Міністерством фінансів України та Рахунковою палатою.