

2. Розширення ЄС: можливі наслідки для України // Уряд. кур'єр. — 2004. — № 7. — 15 січня.
3. Вісник НБУ. — 2004. — № 3.
4. Результати є. Потрібне якісне наповнення // Уряд. кур'єр. — 2004. — № 37. — 26 лютого.
5. Курс на фінансове оздоровлення підприємств // Уряд. кур'єр. — 2004. — № 6. — 14 січня.
6. Від інвестиційної моделі до інноваційної // Уряд. кур'єр. — 2004. — № 33. — 20 лютого.
7. *Кравцова В. И., Никитина Т. Е., Невелев В. А.* Система моделей, механізмів и схем управління інвестиціями в інновації: Мировая практика. — М.: Славянская школа, 2002. — 304 с.

УДК 657.22

С. Я. Кондратюк,
канд. екон. наук,
доцент кафедри фінансів, КНЕУ

БЮДЖЕТНИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ОРГАНІВ: СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ

В статье рассмотрена сущность бюджетного учета финансовых органов, его предмет, подсистемы, метод, составляющие организации. Определены основные функции бюджетного учета финансовых органов. Показаны отличия планов счетов бюджетного учета финансовых органов по названиям их классов. Раскрыты аналитический и синтетический учет операций с помощью соответствующих счетов.

The essence of the budget account of financial bodies, his subject, subsystems, method, compound organizations are considered. The basic functions of the budget account of financial bodies are certain. The differences of the plans of the accounts of the budget account of financial bodies behind the names of their classes are shown. The analytical and synthetic account of operations with the help of the appropriate accounts is opened.

Бюджетний облік є формою організації системи обліку фінансовими органами стану та руху грошових потоків до бюджету і з нього, а також усередині бюджету чи бюджетної установи. Для цього існують підсистеми та елементи бюджетного обліку фінансових органів. Кожний такий елемент має своє місце та зв'язки, які й забезпечують їх взаємодію. Тому проблема бюджетного обліку фінансових органів у першу чергу полягає у визначенні його сутності та правильній організації, що сприяє цільовому та ефективному використанню бюджетних асигнувань, контролю за виконанням відповідних бюджетів і кошторисів бюджетних установ, економному використанню матеріальних і

грошових ресурсів. Це вимагає критично розглянути бюджетний облік фінансових органів з метою його вдосконалення.

Даній проблемі присвячували публікації вітчизняні науковці С. І. Юрій, Л. Д. Сафонова, О. В. Дишкант, В. І. Стоян, М. Й. Мац. Вони досліджують різні аспекти проблеми, проте одержані результати мають дещо узагальнений характер і вимагають конкретизації сутності бюджетного обліку фінансових органів. Тому мета статті — дослідити сутність бюджетного обліку фінансових органів та його загальну організацію.

Фінансові органи (місцеві фінансові органи та органи Державного казначейства України) є бюджетними установами. Крім здійснення **обліку виконання відповідного бюджету** за Планом рахунків обліку виконання державного і місцевих бюджетів, вони здійснюють **облік виконання своїх кошторисів** за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Тому всередині фінансових органів чітко розмежовано облік виконання бюджету та облік виконання кошторису.

Облік виконання відповідного бюджету у фінансових органах здійснюють відповідні служби цих органів залежно від їх рівня. Так, облік виконання Державного бюджету України (за доходами і видатками) та місцевих бюджетів за доходами здійснюють органи Державного казначейства. Облік виконання місцевих бюджетів за видатками, до повного впровадження казначейського обслуговування, ведуть управління бухгалтерського обліку і звітності у складі головних фінансових управлінь обласних, міських (міст Києва і Севастополя) державних адміністрацій, а також відділи бухгалтерського обліку і звітності районних, міських і районних у містах фінансових управлінь. Після впровадження повнофункціонального казначейського обслуговування місцевих бюджетів облік їх виконання за видатками здійснюватиметься територіальними органами Державного казначейства.

Автори публікацій по-різному визначають сутність бюджетного обліку фінансових органів (табл. 1). Одні автори ототожнюють бюджетний облік з обліком виконання бюджету. Другі вважають, що облік виконання бюджету включає також облік в бюджетних установах (облік виконання кошторису). Треті відокремлюють облік виконання бюджету від обліку в бюджетній установі, але не називають цей агрегований облік бюджетним. Ми поділяємо думку третіх за умови, що сукупність обліку виконання бюджету та обліку у фінансовому органі як бюджетній установі (облік виконання кошторису), кожен з яких проводиться окремо один від

одного, становитиме бюджетний облік фінансового органу. Бюджетний облік може проводитись тільки у фінансових органах.

Таблиця 1

**ВИЗНАЧЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ОРГАНІВ
ЗА ОКРЕМИМИ ДЖЕРЕЛАМИ**

Джерело	Визначення
<i>Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й.</i> Казначейська система	Успішне виконання державного та місцевих бюджетів може бути забезпечене лише за чіткої організації бухгалтерського обліку, який у контексті сказаного (тобто виконання бюджету) прийнято називати бюджетним обліком. ... Бюджетний облік як складова єдиного економічного обліку є науково обґрунтованою системою спостереження, відображення, узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюд
	жету. 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 альтернатив, що розглядаються [1, с. 316].
Бюджетна система України	Облік виконання бюджету — це різновид господарського обліку. ... Бюджетний облік є науково обґрунтованою системою спостереження, відображення, узагальнення та контролю за змінами, які мають місце в бюджетному процесі. Предметом бюджетного обліку є бюджетний процес [2, с. 353—354].
<i>Голощанов В. А., Дедков Е. П., Якимов В. А.</i> Бюджетный учет	Бухгалтерський облік виконання бюджету, або бюджетний облік, — одна із найважливіших частин єдиної системи народногосподарського обліку. Він дає необхідні відомості про хід та результати виконання бюджету, слугує засобом контролю за надходженням доходів, за виконанням видаткової частини бюджету і використанням державних коштів за цільовим призначенням. ... Бюджетний облік організовується відповідно до існуючого у країні бюджетного устрою [3, с. 3—4].
<i>Сафонова Л. Д.</i> Бюджетний менеджмент	Облік виконання бюджету являє собою забезпечуючу систему, на якій ґрунтується бюджетний процес, а саме — повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання Державного і місцевих бюджетів. Складовими організації обліку є: первинні документи, якими оформляються операції щодо виконання бюджету і схеми їх документообороту; облікові реєстри, в яких відображаються ті чи інші операції та порядок ведення запису в них; план рахунків з обліку виконання бюджету [4, с. 115].
<i>Грапп М. З., Чудинович Л. П.</i>	Бухгалтерський облік виконання бюджету поділяється на окремі частини: 1) облік виконання бюджету у

Учет исполнения Государственного бюджета СССР	фінансових органах; 2) облік касового виконання бюджету в Державному банку; 3) облік у бюджетних установах; 4) облік виконання сільських і селищних бюджетів [5, с. 8].
<i>Дедков Е. П.</i> Бюджетный учет и отчетность	Бюджетний облік, або бухгалтерський облік, виконання бюджету є одною зі складових частин єдиного народногосподарського обліку в нашій країні і має важливе значення в процесі виконання державного бюджету. ... Бюджетний облік використовується для відображення процесу виконання бюджету [6, с. 4].

Бюджетним обліком фінансового органу є сукупність облікових процедур про рух і стан фінансових ресурсів при виконанні відповідного бюджету та виконанні кошторису фінансового органу як бюджетної установи. Система бюджетного обліку фінансового органу складається з трьох підсистем (видів) обліку — бухгалтерського, фінансового та управлінського, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись за формою і періодичністю розрахунку даних.

Бухгалтерський облік забезпечує оперативне та повне відображення всіх операцій бюджетів і розпорядників бюджетних коштів, розрахунків між бюджетами в процесі їх виконання, надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, їх результати та зміни.

Фінансовий облік ведеться з метою накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення і фінансування дефіциту бюджету, а також підбиття підсумків виконання бюджету (кошторису).

Управлінський облік ведеться з метою забезпечення керівництва оперативною фінансовою і нефінансовою інформацією у певній формі для планування й прийняття рішень, оцінки і контролю використання бюджетних коштів.

Предметом бюджетного обліку фінансового органу є фактичний стан і рух фінансових ресурсів. Об'єктами бюджетного обліку фінансового органу є: доходи і видатки бюджету та фінансового органу як бюджетної установи; фінансування і борг бюджету; кошти, що перебувають на рахунках; кошти в розрахунках; фонди і резерви, які формуються у бюджетах у процесі їх виконання; матеріальні цінності бюджетних установ.

Методом бюджетного обліку називається сукупність послідовно застосовуваних способів, за допомогою яких створюється інформаційна модель фактичного стану і руху

фінансових ресурсів у процесі обліку виконання бюджетів (кошторисів) та постійно підтримується відповідність цієї моделі відображеній у ній дійсності. Кожна ланка цієї низки способів, взята окремо, називається **елементом методу бюджетного обліку**. До елементів методу бюджетного обліку належать: наскрізне документування первинної інформації про предмет обліку; періодичне проведення інвентаризацій; виявлення вартісної сутності економічних явищ, що змінюють стан фінансових ресурсів; використання бухгалтерських рахунків — специфічного інструментарію систематизації первинних відомостей, наявних у документах; застосування подвійного запису на бухгалтерських рахунках; подання інформаційної моделі стану фінансових ресурсів у вигляді балансу; відображення найважливіших фрагментів інформаційної моделі руху фінансових ресурсів у вигляді зовнішньої звітності та внутрішніх зведень.

Організація бюджетного обліку, як і бухгалтерського обліку загалом, здійснюється на підставі первинних документів, схем документообороту, облікових реєстрів, планів рахунків. Первинні документи є основою для ведення обліку, в них відображаються відомості про операції та підтверджується їх здійснення. Ознаки і показники операції, зафіксовані у первинному документі, становлять реквізити документа.

Різноманітність первинних документів зобов'язує науково їх класифікувати:

1) за ступенем узагальнення інформації документи поділяються на первинні та зведені. Первинним є документ, у якому вперше відображається одна або кілька операцій, а зведеним — документ, узагальнюючий дані первинних документів;

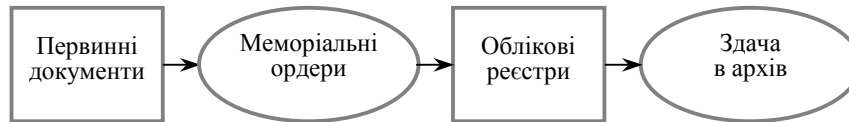
2) за характером використання документи поділяються на разові та накопичені. Разовим є документ, в якому подана одна операція, а накопиченим — документ, де показані ознаки й показники кількох однорідних операцій;

3) за кількістю облікових позицій вирізняють однорядкові і багаторядкові документи;

4) за місцем створення документи поділяються на зовнішні та внутрішні;

5) за способом заповнення документи поділяються на заповнені традиційно (вручну) і за допомогою засобів механізації.

Схеми документообороту показують, хто і на якій підставі виписує цей документ, кому він надсилається, де і як використовується. Під час здійснення однієї операції з виконання бюджету виписується один або кілька документів, які перебувають в обігу між різними організаціями. Документооборотом є рух документів з моменту їх виникнення до здачі в архів. Загальну схему документообороту можна зобразити у такому вигляді:



З первинних документів здійснюються записи в меморіальні ордери і в облікові реєстри. Записи в облікових реєстрах ведуться переважно з меморіальних ордерів, які призначені для скорочення записів в облікові реєстри з первинних документів.

Обліковий реєстр є носієм інформації, отриманої на підставі первинних документів або з інших реєстрів. Зовнішній вигляд і матеріальна основа облікових реєстрів різноманітні: книги, відомості, картки, табуляграми, машинограми, магнітні стрічки, магнітні диски. Облікові реєстри класифікуються за такими ознаками:

- 1) за матеріальною основою поділяються на паперові та виконані без використання паперу;
- 2) за способом заповнення поділяються на заповнені вручну, з використанням машин і автоматично;
- 3) за характером групування інформації поділяються на систематичні, хронологічні і комбіновані;
- 4) за способом графлення реєстри бувають контокорентні, багатографні, шахові та ін.;
- 5) за ступенем узагальнення інформації вирізняють синтетичні, аналітичні та комбіновані реєстри;
- 6) за способом розміщення записів реєстри поділяються на односторонні і двосторонні.

Бюджетний облік фінансового органу може вестись за різними системами, формами і способами, залежно від яких встановлюються форми облікових реєстрів. Так, вирізняють такі **системи обліку**:

- 1) *просту систему обліку*, яка передбачає оформлення кожної операції одним записом в обліковому реєстрі;

2) *подвійну систему обліку*, яка передбачає реєстрацію кожної операції на кількох рахунках. Подвійна система є основною в бюджетному обліку, за якої можуть використовуватись такі **форми обліку**: журнал-головна, меморіально-ордерна і журнально-ордерна. Відмінність однієї форми обліку від іншої полягає у використанні для ведення обліку тих чи інших облікових реєстрів. **Способами ведення бюджетного обліку** є ручний, механізований і автоматизований.

План рахунків є систематизованим переліком рахунків для обліку операцій. Так, у бюджетному обліку фінансових органів окремо виділено План рахунків обліку виконання державного і місцевих бюджетів та План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Назви класів за планами рахунків бюджетного обліку фінансових органів зазначено в табл. 2.

Таблиця 2

КЛАСИ ЗА ПЛАНАМИ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ОРГАНІВ

Номер класу	Назва класу за Планом рахунків обліку виконання державного і місцевих бюджетів [7, с. 55—79]	Назва класу за Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [8, с. 430—439]
1	«Активи»	«Необоротні активи»
2	«Зобов'язання»	«Запаси»
3	«Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»	«Кошти, розрахунки та інші активи»
4	«Розрахунки»	«Власний капітал»
5	«Результат виконання бюджету»	«Довгострокові зобов'язання»
6	«Доходи бюджету»	«Поточні зобов'язання»
7	«Видатки бюджету»	«Доходи»
8	«Управлінський облік»	«Витрати»
9	«Позабалансовий облік»	НЕМАЄ КЛАСУ
0	НЕМАЄ КЛАСУ	«Позабалансові рахунки»

Облік виконання бюджету у фінансових органах ведеться за Планом рахунків, який поділяється на три частини: балансові рахунки, фінансові рахунки, меморандні і позабалансові рахунки. Кожна частина плану рахунків складається з класів (однозначні),

розділів (рахунки другого порядку — двозначні), груп (рахунки третього порядку — тризначні) і самих рахунків (рахунки четвертого порядку — чотиризначні). Класи 1—4 описують операції, узагальнені у балансі, тобто відбивають кінцеві результати виконання бюджетів на певну дату, їх називають *балансовими*. Класи 5—7 характеризують виконання бюджетів і застосовуються для визначення результатів (різниця між доходами і видатками) — це *фінансові* рахунки. Класи 8 і 9 призначені для ведення управлінського обліку.

Вирізняють такі види рахунків:

1) *активні рахунки*, призначені для обліку ресурсів за їх складом та розміщенням;

2) *пасивні рахунки*, призначені для обліку джерел формування коштів та зазначення їх цільового призначення;

3) *активно-пасивні рахунки*, призначені для обліку результату виконання бюджету і коштів у розрахунках;

4) *контрактивні і контрпасивні рахунки* є технічними рахунками, призначеними для забезпечення оперативної перевірки точності операцій та їх автоматизації на рахунках 5—9 класів Плану рахунків обліку виконання Державного і місцевих бюджетів. Залежно від змісту операції сума її записується за дебетом одного рахунку і за кредитом іншого.

Бюджетний облік фінансових органів має забезпечувати виконання таких основних функцій: запис інформації про операції з виконання бюджетів, що здійснюються фінансовими органами, та можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу й управління; відображення детальної інформації про контрагентів кожної операції та параметрів самих операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу та контролю.

Бюджетний облік поділяється на:

- **синтетичний облік**, який забезпечується за допомогою синтетичних (зведених) рахунків, тобто рахунків, на яких ураховуються операції у зведених показниках, без поділу їх на окремі елементи. На цих рахунках відображається склад коштів та джерела їх формування, а також процеси виконання плану у зведеному, узагальненому вигляді і тільки у вартісному виразі. Вони слугують для загального аналізу стану ресурсів і виконання планових показників у грошовому виразі;

- **аналітичний облік**, який забезпечується за допомогою аналітичних (деталізованих) рахунків, тобто рахунків, на яких деталізується інформація про кожного контрагента та кожну

операцію. Аналітичні рахунки деталізують зміст синтетичних рахунків. Кожна однорідна група аналітичних рахунків об'єднується конкретним синтетичним рахунком. Дані аналітичних рахунків мають бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку.

Реєстри синтетичного та аналітичного обліку операцій є носіями спеціального формату у вигляді відомостей, книг, журналів, карток обліку тощо. Їх призначення — хронологічне, систематичне чи комбіноване накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів. Органи Державного казначейства України ведуть такі обов'язкові облікові реєстри: оборотно-сальдовий баланс (щоденний баланс оборотів і залишків за балансовими, фінансовими, позабалансовими рахунками та рахунками управлінського обліку), особові картки (у тому числі з розподілом за кодами економічної класифікації видатків), сальдові та оборотно-сальдові відомості за аналітичними рахунками.

У щоденному оборотно-сальдовому балансі відображаються обороти за дебетом і кредитом за день, вихідні залишки за активом і пасивом за кожним балансовим, фінансовим та позабалансовим рахунками, а також за рахунками управлінського обліку з проміжним підсумком за рахунками другого та третього порядків. У ньому відображаються підсумки за кожним класом рахунків і загальний підсумок за всіма рахунками. Правильність складання щоденного балансу оборотів і залишків контролюється рівністю дебетових і кредитових оборотів та залишків за активом і пасивом. Наявність такої рівності є обов'язковою умовою початку нового операційного дня в органі Державного казначейства.

Звіряння тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку обов'язково здійснюється не рідше одного разу на місяць відповідальними виконавцями за балансовими та позабалансовими рахунками перевіркою відомості з даними відповідних рахунків оборотно-сальдового балансу.

Відкриття аналітичних рахунків проводиться для обліку:

- операцій із зарахування доходів відповідного бюджету, що не надходять безпосередньо на рахунки розпорядників коштів бюджету;
- операцій із зарахування коштів від повернення наданих бюджетних кредитів;

- операцій з акумулювання коштів загального та спеціального фондів (крім власних коштів розпорядників коштів бюджету) відповідного бюджету;

- операцій розпорядників коштів бюджету.

При цьому відповідно до призначення бюджетних коштів відкриваються рахунки таких видів:

1) особові рахунки: особові рахунки для обліку коштів до розподілу загального фонду відповідного бюджету; зведені особові рахунки головних розпорядників за коштами, отриманими із загального фонду відповідного бюджету; особові рахунки для обліку коштів до розподілу спеціального фонду відповідного бюджету; зведені особові рахунки головних розпорядників за коштами, отриманими зі спеціального фонду відповідного бюджету;

2) реєстраційні рахунки для обліку коштів загального фонду відповідного бюджету;

3) спеціальні реєстраційні рахунки: спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів на виконання окремих доручень; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку субвенцій, одержаних з бюджету іншого рівня; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду, що надходять за розподілом вищих розпорядників коштів; спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду, що безпосередньо зараховуються на рахунки установ;

4) рахунки для обліку депозитних сум розпорядників коштів бюджету;

- операцій одержувачів коштів бюджету та інших клієнтів;
- активів бюджетів;
- фінансового;
- управлінського;
- позабалансового.

Національний банк України встановив загальні вимоги до формування коду аналітичного рахунку, а саме: довжина коду рахунку не повинна перевищувати 14 знаків, включаючи один контрольний розряд; перші п'ять цифр регламентовані, з них: перші чотири цифри — код рахунку четвертого порядку; п'ята цифра — ключ, що вираховується автоматично; останні дев'ять цифр установлюються органом Державного казначейства. Вони є ознаками і параметрами рахунків, що

різняться за кількістю знаків залежно від виду та призначень рахунків. Чим більше ознак і параметрів потрібно для вивчення та відображення тієї чи іншої операції бюджету, тим більше деталізується кожний рахунок. Такими ознаками і параметрами, що забезпечує унікальність номера рахунка, є: ознака коштів бюджету; код відомчої класифікації розпорядника коштів бюджету; назва клієнта, код за ЄДПРОУ, код програмної класифікації, код функціональної класифікації; код бюджетної класифікації за доходами, код відповідної податкової інспекції, код відділення Державного казначейства, код території.

Таким чином, бюджетний облік фінансового органу є теоретичною сукупністю обліку виконання відповідного бюджету та обліку у фінансовому органі як бюджетній установі (обліку виконання кошторису), кожен з яких проводиться окремо один від одного. Так, облік виконання відповідного бюджету потрібно розглядати в перспективі як сукупність: обліку ресурсів і доходів бюджету; обліку асигнувань і видатків бюджету; обліку операцій з управління єдиним казначейським рахунком; обліку боргу та операцій, пов'язаних з ним; обліку операцій з річного заключення рахунків; звітності фінансових органів про виконання відповідного бюджету.

Література

1. *Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й.* Казначейська система: Підручник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 590 с.
2. Бюджетна система України: Навч. посібник / С. І. Юрій, Й. М. Бескид, В. Г. Дем'янишин та ін. — К.: НІОС, 2000. — 400 с.
3. *Голощанов В. А., Дедков Е. П., Якимов В. А.* Бюджетный учет. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы, 1969. — 288 с.
4. *Сафонова Л. Д.* Бюджетный менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2001. — 186 с.
5. *Грапп М. З., Чудинович Л. П.* Учет исполнения Государственного бюджета СССР. — М.: Госфиниздат, 1951. — 300 с.
6. *Дедков Е. П.* Бюджетный учет и отчетность: Учебник для вузов. — М.: Финансы, 1975. — 221 с.
7. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів: наказ Державного казначейства України (із змінами та доповненнями) від 28.11.2000 № 119.
8. *Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.