

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України № 92 від 27.04.2000, (зі змінами та доповненнями від 11.12.2006 р.) // Бухгалтер. — № 10. — 2000. — С. 18–22.

3. Гавриловська Л. М., Ларіонова А. С. Фінансовий облік — 1: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. — К.: КНЕУ, 2006.

4. Кужельний М. В., Коцупатрий М. М., Кіндратов М. Г. Бухгалтерський облік. — К.: КНЕУ, 2005. — 528 с.

5. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2004 — 412 с.

6. Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизація як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — Ст. 13.

Статтю подано до редакції 19.01.10 р.

УДК 330.341.1

*Н. В. Попадюха, аспірантка,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»*

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСІВ ГОЛОВНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ ЗА ДОХОДАМИ ТА ВИДАТКАМИ

Визначено коло проблем, які виникають в організації обліку виконання кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів та наведено шляхи їх вирішення.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: головні розпорядники бюджетних коштів, виконання кошторису, бюджетні установи, доходи, видатки, організація обліку.

Определен круг проблем, которые возникают в организации учета выполнение смет главными распорядителями бюджетного средства и приведены пути их решения.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: главные распорядители бюджетных средств, исполнение сметы, бюджетные учреждения, доходы, расходы, организация учета.

KEY WORDS: chief manager of budgetary funds, implementation of budget, budget institutions, revenues, expenditures, organization of accounting.

Постановка проблеми. Виділення коштів для забезпечення виконання функцій держави у розрізі відповідних програм здійснюється тільки установам, які мають назву розпорядників бюджетних коштів. За обсягом наданих прав розпорядники коштів поділяються на головних і розпорядників коштів бюджету нижчого рівня. Для ефективної діяльності розпорядників бюджетних коштів (бюджетних установ) необхідним є визначення вартості ресурсів, потрібних для їх нормального функціонування, джерел для покриття їх видатків. Усі планові величини доходів і видатків установ знаходять своє узагальнення в кошторисі. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів правильна організація обліку виконання кошторисів розпорядниками бюджетних коштів буде сприяти ефективному та раціональному використанню бюджетних коштів усіма учасниками бюджетного процесу, визначенню напрямів оптимізації бюджетних потоків. Особливої актуальності розв'язання вказаних проблем набуває в умовах поглиблення фінансово-економічної кризи, коли формування доходної частини бюджетів усіх рівнів знаходиться під впливом сукупності як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Проблема організації обліку в бюджетних установах, займалися такі науковці, як П. Т. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, Р. Т. Джога, М. М. Каленський, Т. М. Канєва, В. І. Крисюк, С. О. Левицька, В. І. Лемішовський, К. В. Павлюк, С. В. Свірко, В. І. Стоян, І. Д. Фаріон, С. І. Юрій та ін. Проте названими вченими не приділялася значна увага проблемам організації обліку виконання кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів.

Метою нашого дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку виконання кошторисів головними розпорядниками бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз діючого законодавчого та нормативно-правового забезпечення обліку

процесу виконання кошторису на рівні головних розпорядників коштів (ГРК) [1, 4–9] свідчить про наступне:

- по-перше, існуюча система управління бюджетними потоками є складною, а відсутність надійного та максимально повного інформаційного забезпечення цієї системи щодо руху та використання бюджетних коштів знижує її керованість;

- по-друге, головні розпорядники коштів не мають прямих повноважень щодо здійснення обліку виконання кошторисів за доходами, оскільки ці функції виконують ДПС України, МФ України, ДКУ та їх підрозділи;

- по-третє, розширення сектора нематеріальних послуг, що фінансуються за рахунок бюджету, і необхідність підвищення їх якості потребують детального обліку виконання кошторису за видатками (витратами), а також запровадження нових методичних підходів щодо обґрунтування собівартості таких послуг (освітніх, медичних, культурних, юридичних тощо).

Запровадження ефективних методів ведення та організації обліку виконання кошторисів ГРК на даному етапі дасть змогу усунути існуючі протиріччя у реалізації принципів організації бюджетного процесу (ст. 7 Бюджетного кодексу України) [1], крім цього вимоги міжнародних стандартів свідчать про необхідність урахування особливостей фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, які впливають на побудову бухгалтерського обліку виконання кошторисів доходів і видатків.

У табл. 1 наведена логіко-інформаційна схема організації обліку виконання кошторисів головних розпорядників за доходами та видатками, яка відображає зміст, рівні й напрями обліку руху бюджетних коштів на рівні головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня, що визначені відповідними нормативними документами [1, 5, 6, 9].

Аналіз руху інформації та відповідного документообігу щодо формування зведеного кошторису і плану асигнувань ГРК свідчить про те, що вони залишаються поза процесом формування та контролю лімітних довідок за розпорядниками коштів нижчого рівня (РК), оскільки ліміти з Міністерства фінансів України надходять безпосередньо до РК, обминаючи ГРК.

Отже, сучасна технологічна схема організації багаторівневого обліку руху бюджетних коштів на рівні головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня має ряд недоліків:

— ГРК втрачають функції формування та контролю за формуванням бюджетних потоків,

— існуюча мережа розпорядників коштів потребує вдосконалення, особливо важливим це є для рівня адміністративних районів, оскільки часто за відсутності структурних підрозділів, що відповідають кодам бюджетної класифікації, функції головного розпорядника коштів виконує голова районної державної адміністрації, що не завжди є ефективним із точки зору організації контролю виконання кошторисів та обліку руху бюджетних коштів з урахуванням специфіки відповідної сфери;

— у практичній діяльності виникають ситуації, коли новостворені бюджетні установи не відповідають коду бюджетної класифікації, що призводить до виникнення проблеми фінансування діяльності таких установ та потребує чіткого визначення механізму їх фінансування;

— існують суперечності між дією окремих законів України та ресурсним забезпеченням їх реалізації. Наприклад, Законом України «Про соціальні послуги» передбачено компенсаційні виплати фізичним особам, які надають такі послуги, але за відсутності механізму фінансування фактично здійснюється за рахунок видатків обласного бюджету;

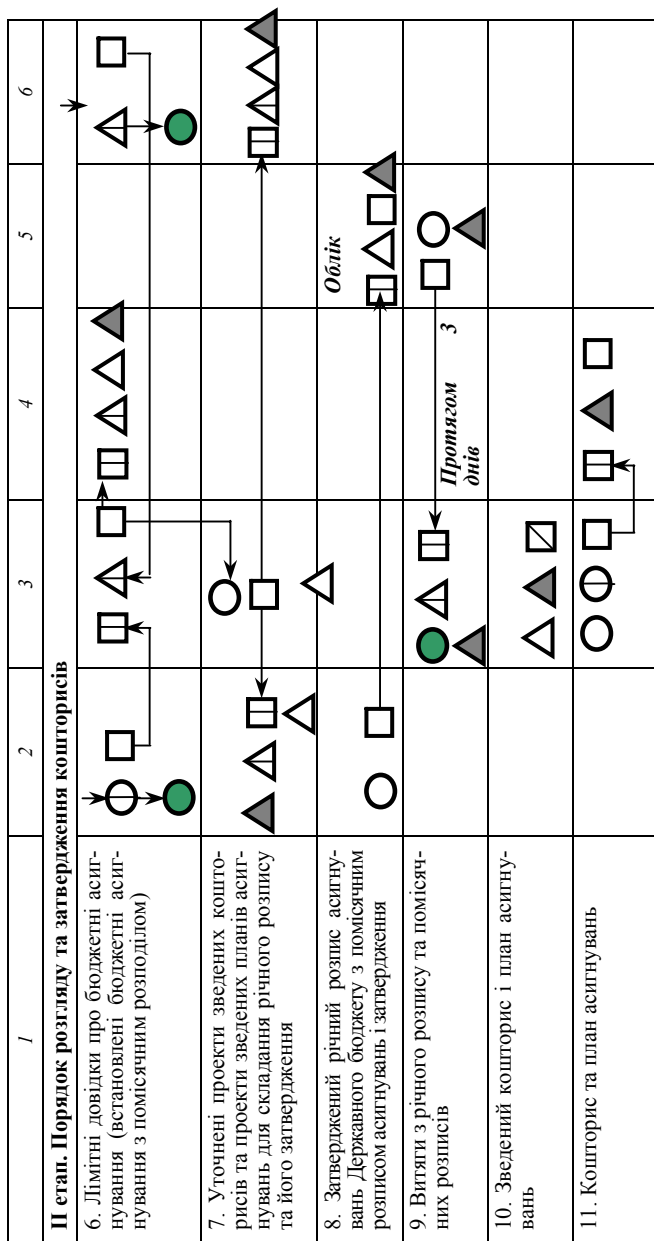
— недосконалість діючого податкового законодавства обмежує можливості розширення дохідної частини бюджетів усіх рівнів, створює можливості ухилення від оподаткування. Фактичний контроль за надходженнями у бюджети всіх рівнів здійснюють ДКУ, а також органи податкової, митної служб України, вони ж практично й контролюють рух бюджетних коштів, а фактичний облік видатків веде ДКУ.

Нестабільність економічної ситуації в країні унаслідок дії фінансово-економічної кризи, та як результат погіршення умов виконання надходжень до загального фонду Державного бюджету, визначених розписом Державного бюджету України, вимагають застосування спеціальних заходів.

Виконання кошторисів ГРК та РК здійснюється наростаючим підсумком із початку року, відповідні звіти про виконання кошторисів подають у встановленому ДКУ порядку.

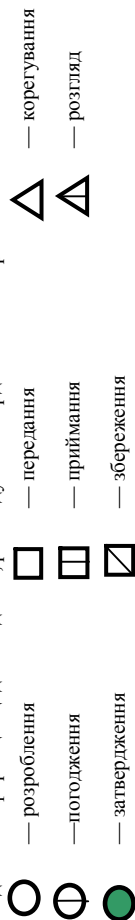
Таблиця 1
ЛОГІКО-ІНФОРМАЦІЙНА СХЕМА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСІВ
ГОЛОВНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ ЗА ДОХОДАМИ ТА ВИДАТКАМИ
(ТЕХНОЛОГІЧНА СХЕМА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РУХУ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ)

Етапи формування та обліку руху бюджетних потоків за діючою нормативною базою	Головні учасники бюджетного процесу				
	Міністерство фінансів України	ГРК	РК	Державне казначейство	Місцеві фінансові органи
1	2	3	4	5	6
I етап. Порядок складання проектів в кошторисів					
1. Граничні обсяги видатків загального фонду проекту відповідного бюджету для ГРК					
2. Граничні обсяги видатків із загального фонду бюджету для РК нижчого рівня					
3. Проект кошторису РК нижчого рівня					
4. Проекти зведених кошторисів					
5. Бюджетні запити (оформлюються як проекти зведених бюджетів)					



Умовні позначення:

Етапи проходження інформації щодо складання, розгляду та затвердження кошторисів



Такий стан справ потребує створення на рівні ГРК аналітично-інформаційних центрів, діяльність яких має бути спрямована на оцінювання насамперед ефективності використання бюджетних коштів та відповідності наданих соціальних послуг існуючим стандартам, визначення регіональних особливостей реалізації загальнодержавних і регіональних програмних заходів, створення інформаційного забезпечення для посилення контролю за використанням бюджетних коштів із боку ГРК. Створення такого центру допоможе впорядкувати та систематизувати як прямі, так і зворотні потоки бюджетних коштів, а також здійснювати моніторинг бюджетного процесу на початкових стадіях його формування, зокрема планування. Відсутність ефективного контролю з боку ГРК за використанням бюджетних коштів може супроводжуватися їх втратою чи неефективним використанням на рівні РК. Отже, відповідна організація обліку виконання кошторисів (з урахуванням сучасних методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання необхідної інформації) створює підґрунтя для підвищення якості управлінських рішень щодо соціально-економічного розвитку та вдосконалення механізму його забезпечення.

Таким чином, процедура організації обліку виконання кошторисів головних розпорядників визначається особливостями формування та використання бюджетів усіх рівнів. Дослідження системи обліку виконання кошторисів головних розпорядників за доходами та видатками, аналіз усіх матеріалів, пов'язаних із цим питанням надає можливість визначити недоліки нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу та визначити можливі напрями щодо його вдосконалення, які в узагальненому вигляді наведено у табл. 2.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1) усунення існуючих протиріч у реалізації принципів організації бюджетного процесу можливо при запровадженні ефективних методів ведення та організації обліку виконання кошторисів головними розпорядниками коштів;

Таблиця 2
УЗАГАЛЬНЕНІ ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСІВ ГОЛОВНИХ РОЗПОРЯДНИКІВ ЗА ДОХОДАМИ ТА ВИДАТКАМИ

Напрями вдосконалення обліку та контролю бюджетного процесу	Зміст проблеми, чи недоліки нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу	Пропозиції щодо вдосконалення системи обліку та контролю бюджетного процесу
І	2	3
А. Планування, прогнозування та розподіл доходів між місцевими бюджетами	А 1. Проблеми, що виникають у процесі встановлення та погодження контрольних цифр розподілу бюджетних коштів: — ГРК практично не беруть участі в контролі за наповненням бюджетів за доходами, та не впливають на формування контрольних цифр розподілу бюджетних коштів А 2. Проблеми застосування формули розподілу міжбюджетних трансфертів: — формула не дає змоги врахувати всі витрати, які характеризують економічну ситуацію; наприклад: компенсаційні витрати по догляду за пристарілими, а також фінансування створення центрів захисту дітей, які потребують реабілітації	Розробка механізму участі ГРК у процесі формування бюджетів за доходами та видатками, здійснення ефективного контролю за доходами Формування збалансованих бюджетів за доходами та видатками за рахунок: — виключення усіх витрат, що не забезпечуються доходами; — коригування коефіцієнтів, що входять до формули розподілу міжбюджетних трансфертів (постанова КМУ № 1195 від 05.09.2001 р. [8])
Б. Контроль за доходами та видатками з боку ГРК	Проблеми реалізації функцій ГРК з обліку та контролю: — ГРК практично не здійснюють облік та контроль за надходженнями до місцевих бюджетів; — ГРК не в змозі контролювати розчеплення грошових потоків у Державному казначействі між бюджетами різних рівнів відповідно статей 63, 64, 65, 66 Бюджетного кодексу України	Розроблення механізму участі ГРК: — у процедурі обліку та контролю за надходженням до місцевих бюджетів (за кодами); — у процедурі контролю за розчепленням грошових потоків між бюджетами різних рівнів
В. Недосконалість діючого законодавства	Проблема узгодження функцій з обліку та контролю за надходженнями та використанням бюджетів між Державним Казначейством України, ДПЗ, КРУ, не реалізується функція ГРК щодо здійснення контролю за надходженням бюджетів	Необхідно прийняти закон «Про нерухомість», який би дав можливість значно повинити дохідну частину бюджетів усіх рівнів

Закінчення табл. 2

Напрями вдосконалення обліку та контролю бюджетного процесу	Зміст проблеми, чи недоліки нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу	Пропозиції щодо вдосконалення системи обліку та контролю бюджетного процесу
1	2	3
Г. Недосконалість податкової системи	Г 1. Проблемні питання: Мінімізація податку на прибуток за рахунок фактичних передплат з придбання товарів та наданих послуг (пп. 11.2, 12.1 ст. 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2])	Внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2]: коригування пп. 11.2.1, п. 12.1 ст. 12 за наступним формулюванням: «дають збільшення валових витрат виробництва вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається подія».
	Г 2. Співрі питання щодо відшкодування податку на додану вартість у п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» [3]. Не враховуються інші податки та збори.	Необхідність доповнення до пп. 7.7.11 Закону України «Про податок на додану вартість» [3] переліком вимог, у результаті яких особи не мали б права на бюджетне відшкодування.
	Г 3. Необхідність чіткого розмежування етилового спирту як піддакційного товару, та товару, що не підлягає нарахуванню акцизу. Згідно із пп. 5.17 і п. 5.1 ст. 5 Закону України «Про податок на додану вартість» [3] звільняються від оподаткування операції з лікарськими засобами та виробами медичного призначення, але такий режим (п. 5.5) не розповсюджується на операції і поставки піддакційних товарів.	Врегулювання питання щодо оподаткування податком на додану вартість операцій з поставок етилового спирту, розфасованого у флакони по 100 мл, або, іншою ємністю із незначним об'ємом у порядку, передбаченому діючим законодавством як лікарський засіб та у бутілях для використання у медичних цілях
	Г 4. Дата виникнення податкового кредиту: визнається дата першої події з подій. Податкове зобов'язання формується за касовим методом податкового обліку.	Включення до діючого законодавства відповідного положення щодо бази оподаткування операцій з поставки (касовий метод)
	Г 5. Відсутність права на податковий кредит з ПДВ у реорганізованих підприємств з кредиторської боргованості	Врегулювання питання порядку оподаткування операцій з погашення кредиторської заборгованості та можливості формування податкового кредиту у реорганізованих підприємствах

Д. Недосконалість системи обліку та контролю у головних розпорядників	Проблемні питання: — необхідність посилення обліку та контролю у ГРК, як важливого контролюючого органу у бюджетному процесі	Створення єдиного органа — інститута державних бухгалтерів, його апробація на рівні ГРК та впровадження на всіх рівнях ГРК та РК; створення належного правового забезпечення їх функціонування. Функції та зобов'язання державних бухгалтерів: — забезпечення бухгалтерського обліку надходжень та видатків; — фінансовий менеджмент грошових потоків; — складання звітності про виконання кошторису як за надходження, так і за видатками; — прийняття зобов'язань та проведення платежів
Е. Централізація обліку та контролю у головних розпорядників	Проблемні питання: — відсутність єдиного центру обліку і контролю за доходами та видатками	Розроблення та впровадження програмного забезпечення обліку та контролю надходжень та видатків у головних розпорядників

2) сучасна технологічна схема організації багаторівневого обліку руху бюджетних коштів на рівні головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня має ряд недоліків, а саме: головні розпорядники коштів втрачають функції формування та контролю за формуванням бюджетних потоків; існуюча мережа розпорядників коштів потребує вдосконалення; у практичній діяльності виникають ситуації, коли новостворені бюджетні установи не відповідають коду бюджетної класифікації; існують протиріччя між дією окремих законів України та ресурсним забезпеченням їх реалізації; недосконалість діючого податкового законодавства обмежує можливості розширення дохідної частини бюджетів усіх рівнів;

3) до напрямів удосконалення обліку та контролю бюджетного процесу слід віднести наступні: планування, прогнозування та розподіл доходів між місцевими бюджетами; організація контролю за доходами та видатками з боку головних розпорядників; удосконалення діючого законодавства та податкової системи; посилення системи обліку та контролю у головних розпорядників; централізація обліку та контролю у головних розпорядників. Надані пропозиції будуть сприяти раціональному використанню бюджетних коштів всіма учасниками бюджетного процесу та здійсненню ефективної діяльності бюджетними установами.

Література

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // Відомості Верховної Ради. — 2001 — № 37.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР зі змінами та доповненнями//Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
3. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями//Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
4. Закон України «Про державний бюджет України на 2009 рік» від 26.12.2008 р. № 835-VI зі змінами та доповненнями//Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
5. Інструкція про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 18.12.1998 р. № 527 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

6. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 414 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 — 2015 рр.» від 16 січня 2007 р. № 34 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним бюджетом та місцевими бюджетами» від 05.09.2001 р. № 1195//Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

9. Про затвердження Роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Роз'яснень щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ Державного казначейства України від 04.11.2004 р. № 194 із змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства від 31.03.2005 р. № 57, від 30.09.2005 р. № 181, від 08.12.2006 р. № 330 //Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

Статтю подано до редакції 31.01.10 р.

УДК: 657.633: 338.486

О. Ю. Левченко, аспірантка
кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АСПЕКТИ МЕТОДИКИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОЇ ГАЛУЗІ

У статті досліджуються теоретичні і практичні аспекти методики здійснення аудиторської перевірки доходів і фінансових результатів підприємств туристичної галузі.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: доходи, фінансові результати, методика аудиту, туроператори, турагенти.