

рослинницької, і, відповідно, до фінансових втрат (збитків) аграрних підприємств. Зменшити вплив специфічних факторів сільськогосподарського виробництва можна за допомогою спеціальної **страхової системи сільського господарства**.

В умовах ринкової економіки страхування майна, худоби, врожаю є справою добровільною. Але враховуючи те, що сільськогосподарське виробництво має ризиковий характер, страхові внески за добровільним страхуванням повинні відноситись до витрат виробництва і включатися до собівартості продукції.

Методика відображення в обліку списання втрат майна, худоби і врожаю у страхових випадках і надходження страхових відшкодувань повинні мати єдиний підхід. Якщо діючий порядок відображення в обліку втрат майна і худоби та надходження страхових відшкодувань у страхових випадках нескладний і достатньо аргументований, то методика визначення втрат через недобір урожаю від стихійного лиха потребує подальшого обґрунтування. Довгий час в аграрних підприємствах втрати від недобору врожаю в рослинництві визначалися за фактичною сумою страхового відшкодування, що призводило до суттєвого заниження собівартості зібраного врожаю (в окремих роках собівартість зібраного врожаю була в десятки разів нижчою від закупівельних цін на цю продукцію). Вважаємо, що втрати від недобору врожаю в рослинництві слід визначити, виходячи з фактичних витрат на вирощування культур і процента недобору продукції порівняно із середньою врожайністю за п'ять останніх років.

**С. Свірко,**

канд. екон. наук, доц.

Київський національний економічний університет

#### РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ

**Бухгалтерський облік бюджетних установ традиційно являв собою самостійну, досить складну підсистему бухгалтерського обліку. Впродовж багатьох десятиліть у колишньому СРСР застосовувалась єдина методика обліку господарських операцій бюджетних установ, яка поєднувала в собі як територіальну, так і галузеву специфіку діяльності цих організацій.**

**Етапи розвитку радянського обліку бюджетних установ поділяють минуле сторіччя на такі періоди:**

• **1917—1938 рр. — становлення бухгалтерського обліку.** Для даного етапу характерне ведення обліку за простою системою та використання різних планів рахунків для відображення відповідних операцій:

- по виконанню кошторису видатків по бюджету,
- по спеціальних коштах,
- по підсобних господарствах;

• **1939—1955 рр. — вдосконалення системи реєстрації господарських операцій.** Етап характеризується переходом від простого до подвійного запису та ідентифікацією перелічених операцій у розрізі двох планів рахунків;

• **1955—1987 рр. — етап уніфікації бухгалтерського обліку.** Основними його моментами стали перехід до єдиного Плану рахунків для установ, що здійснювали введення бухгалтерського обліку за подвійною системою, та централізація обліку однопрофільних малих бюджетних установ.

Останній радянський період (1987—1991 рр.) розвитку бухгалтерського обліку бюджетних організацій припав на час складних політичних перетворень у колишньому СРСР, які врешті-решт зіграли безпосередню роль не тільки у визначенні строків завершення цього етапу розвитку бухобліку, але й подальших пріоритетів. Безумовно, завершення зазначеного етапу носило штучний характер, оскільки його головні завдання (суцільна автоматизація бухгалтерського обліку бюджетних установ, удосконалення методики обліку витрат, розробка методики калькулювання послуг) не були виконані.

1991 рік був ознаменований у вітчизняній історії як рік набуття Україною незалежності, а отже, вибору самостійного шляху подальшого економічного розвитку.

Вихід України на світову політичну та економічну арену потребував значних перетворень в усіх сферах економічного життя, в тому числі і в бухгалтерського обліку.

Отже, починається післярадянський етап розвитку бухобліку України, який має загальну назву щодо всіх складових вітчизняної облікової системи — **етап гармонізації бухгалтерського обліку**.

Варто зазначити, що дискусія стосовно необхідності та шляхів реформування вітчизняної системи обліку тривала кілька років. При цьому основними з наведених аргументів на користь прихильників шляху незначних коригуючих змін було звинувачення прибічників протилежного табору в потуранні вимогам і умовам, що нав'язувались країнами розвинутого Заходу, і декларування повної життєздатності існуючої системи бухгалтерського обліку. Детальний розгляд обох аргументів дав змогу стверджувати про очевидну відсутність бажання усвідомити глибинні економічні процеси, а отже поверхневий підхід до формування системи аргументів.

Так, вірність першого твердження є досить вірогідною, якщо розглядати це питання на фоні патріотично-емоційних настроїв. Усунення подібних, в даному разі негативних емоцій дає змогу побачити об'єктивні умови, а саме: впровадження економічних відносин ринкового характеру в українську економіку потребувало залучення значних коштів. У той же час потенційні інвестори вимагали прозорої моделі формування відповідних даних, яка б могла забезпечувати інформаційні потреби щодо використання зазначених коштів. Отже, першопричиною трансформації бухобліку в Україні виступили насамперед заінтересованість і потреби вітчизняної економіки, а не буцімто бажання країн Заходу контролювати суто внутрішні процеси реформування вітчизняної економіки. До речі, і аргумент щодо утворення власної, самостійної від впливу закордонних облікових систем моделі не витримує критики, оскільки досвід країн, що розвивалися поступово, відповідно до об'єктивних економічних законів, є важливим і, як уже підтвердила практика, досить повчальним.

На заперечення другого аргумента варто навести стислу характеристику стану будь-якої з підсистем вітчизняного обліку кінця 80-х — початку 90-х років. Розглядаючи це питання на прикладі об'єкта дослідження — бухгалтерського обліку бюджетних організацій — слід зазначити, що під впливом загальних економічних процесів відбулися зміни і в галузі фінансово-економічних відносин бюджетної сфери.

Розширення меж господарської діяльності власне бюджетних установ, а водночас і джерел їх фінансування, з одного боку, та привнесення нових елементів в економічну вітчизняну модель, з іншого, призвело до змін у складі об'єктів обліку. В той же час через погіршення стану фінансування бюджетних установ з боку держави, а також з метою запобігання порушень в обслуговуванні коштів зазначених організацій з боку банківських установ, яких, до речі, було виявлено у 1995 р. при перевірці комерційних банків близько 37000 випадків, виникає потреба в удосконаленні механізмів поточного контролю за використанням бюджетних коштів. Невизначеність зазначених питань у межах існуючого на той час порядку обліку та внутрішнього контролю, безумовно, потребувала відповідних змін у методиці, методології та організації бухгалтерського обліку бюджетних організацій.

Першим кроком на шляху реформування обліку бюджетних установ стало створення відповідно до Указу Президента України від 27.04.95 № 335/95 **Державного казначейства України**. Заздалегідь зауважимо, що реально цей процес можна охарактеризувати як повернення до практики минулого, оскільки виконання бюджету та контроль за надходженням і використанням коштів у нашій державі до 1917 р. виконувалися органами казначейства, діяльність яких важко недооцінити.

Крім функцій з організації виконання Державного бюджету України; управління наявними коштами Державного бюджету; фінансування видатків Державного бюджету; ведення обліку касового виконання бюджету; розподілу між бюджетами різних рівнів відрахувань від загальнодержавних податків; здійснення управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом, які раніше виконували Управління виконання державного бюджету та Головне управління обслуговування державного зовнішнього боргу Міністерства фінансів, на Державне казначейство України було покладено функції по здійсненню контролю за надходженням, використанням коштів бюджетних організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету в частині бюджетних асигнувань, а з 1999 р. — і в частині позабюджетних коштів.

Зауважимо, що головна мета введення казначейської системи виконання бюджету полягала в перерозподілі функцій фінансування і функцій банківського обслуговування бюджетних установ. Фактично вводиться та відпрацьовується альтернативний метод фінансування. Так, проведення видатків Держбюджету з 1 квітня 1997 р. уже відбувається через територіальні органи Держказначейства, тобто кошти, що мали отримувати бюджетні установи, йдуть не за схемою «Мінфін → міністерства → установи», а безпосередньо з регіональних управлінь Державного казначейства розпорядникам коштів.

У той же час для запобігання фактів нераціонального використання коштів відпрацьовується механізм контролю за витрачанням бюджетних коштів шляхом проведення

видатків з єдиного казначейського рахунку через оплату рахунків для бюджетних установ. Нова схема містить етап активного контролю руху коштів, який починається з перевірки зобов'язань, укладання договорів і закінчується перевіркою рахунків-фактур за цими договорами. Активний характер цієї схеми полягає в прямому впливі установ казначейства на остаточний результат — дозвіл чи відмову оплати рахунків-фактур. При цьому суцільність контролю служить основою в формуванні досить реальної економічної біографії кожного з розпорядників коштів, від ступеня легітимності якої залежать подальші дії органів казначейства: подовження фінансування, призупинення чи вилучення взагалі.

Варто згадати, що значні повноваження, надані органам Державного казначейства, породили побоювання у поверненні до політики жорсткої регламентації та обмеження прав розпорядників коштів. Однак остаточне впровадження казначейської системи виконання Державного бюджету свідчить не тільки про безпідставність таких очікувань, але й надає можливість стверджувати, що перелічені заходи сприяють зміцненню фінансового становища бюджетних установ, а отже, і подальшому їх розвитку. Оцінка діяльності Державного казначейства в площині макроекономічних зрушень може бути виключно позитивною, оскільки поступове оздоровлення бюджету країни є значною мірою наслідком удосконалення управління бюджетним процесом.

Введення казначейської системи виконання бюджету вирішило проблему забезпечення раціонального використання бюджетних коштів, однак не внесло якихось вагомих змін у методику обліку, оскільки належало до системи заходів організації фінансування. В той же час розширення меж господарської діяльності бюджетних установ, початок становлення зазначених установ як самостійних господарів і, відповідно, надання реального статусу процесу прийняття управлінських рішень вимагало підвищення якості аналітичної інформації. З іншого боку, за період з 1991 р. в процесі виконання бюджету виникли певні зрушення у складі самого бюджету: з'явилися видатки, фінансування яких здійснювалось на зворотній основі; впроваджується консолідація щодо позабюджетних фондів, відпрацьовується система трансфертних відносин з адміністративними територіями. Загальність у відображенні чи цілковита невизначеність наведених процесів потребувала перегляду основи обліку видатків і доходів як бюджету в цілому, так і бюджетних організацій, зокрема бюджетної класифікації.

Введення з 1998 р. Постановою Верховної Ради України «Про структуру бюджетної класифікації України» від 12.07.96 за № 327/96-ВР **нової бюджетної класифікації** ознаменувало наступний крок у реформуванні обліку бюджетних установ. Щодо її загальних напрямів зазначимо, що бюджетна класифікація складається з чотирьох частин:

- доходи бюджету;
- видатки бюджету;
- фінансування бюджету;
- державний борг.

Видаткова частина бюджетної класифікації, яка безпосередньо відображає процеси асигнування бюджетних установ, що розглядалась раніше у вигляді розділів, глав і параграфів, представлена трьома незалежними структурами видатків:

- ◆ функціональною;
- ◆ відомчою;
- ◆ економічною.

Що ж до змін у порядку обліку бюджетних установ, основні зрушення стали наслідком сформованої економічної класифікації видатків. Для обґрунтування необхідності такого нововведення слід згадати та проаналізувати існуючий до того часу перелік статей. Так, до статей бюджетної класифікації належали:

- 1) заробітна плата;
- 2) нарахування на заробітну плату;
- 3) канцелярські та господарські видатки;
- 4) видатки на відрядження та службові переїзди;
- 5) видатки навчальні, на виробничу практику учнів, науково-дослідні роботи, придбання книг для бібліотек;
- 6) стипендії;
- 7) видатки на харчування;
- 8) придбання медикаментів і перев'язувальних засобів;
- 9) придбання обладнання та інвентаря;
- 10) капітальні вкладення понад державний план;
- 11) придбання м'якого інвентаря та обмундирування;
- 12) державні капітальні вкладення за планом;
- 13) капітальний ремонт будівель і споруд;
- 14) інші видатки.

Розгляд складу кожної із зазначених статей свідчить про певну анархічність внутрішньої структури статей стосовно загального переліку. Так, видатки на основні засоби були включені до статей 5, 9, 11 і паралельно у складі зазначених статей відображались видатки відповідно на матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо. Неоднорідність видатків майже за кожною зі статей визначила їх комплексний, а звідси — досить загальний характер. Безумовно, з огляду на сформоване коло проблем і завдань, що вимагали вирішення, зазначене угруповання видатків не відповідало умовам відтворення повної і достовірної інформації щодо процесів управління бюджетних установ. Отже, введення нової економічної класифікації видатків бюджету було цілком виправданим.

Впроваджена в дію первісна економічна класифікація за час апробації та опрацювання зазнала певних змін. Існуюча система комплектації видатків являє собою багаторівневий комплекс (див. табл.). Перший рівень — це логічне зведення видатків за відповідними єдиними економічними категоріями, а саме: поточні видатки, капітальні видатки, нерозподілені видатки, кредитування з вирахуванням погашення, платежі до бюджету. Кожне із зазначених угруповань, в свою чергу, містить від одного до трьох рівнів деталізації залежно від функціональної ваги.

Аналіз представленої класифікації дає підстави стверджувати, що вищеперелічені недоліки попереднього угруповання відсутні, а досить конкретна деталізація дає реальну можливість співіснування видатків і витрат у розрізі економічної класифікації. Це відкриває перспективи утворення якісної методики калькулювання послуг бюджетних установ.

Нарешті третім кардинальним моментом теперішнього етапу розвитку обліку бюджетних організацій став **перехід до нового Плану рахунків бюджетних установ**. Зауважимо, що його підготовка тривала близько двох років, при цьому за первісним задумом оригінальність майбутнього Плану полягала у поєднанні в його межах бухгалтерських рахунків по відображенню діяльності підприємств виробничої сфери і бюджетних організацій. З огляду на значний психологічний та очевидний економічний ефект від впровадження єдиного Плану рахунків, прийняття за основу принципу уніфікації було виправданим. Упродовж 1999 р. на розгляд та обговорення було подано кілька проектів. Утім, кінцевий результат, на жаль, набув форми двох самостійних планів рахунків.

Попередній розгляд Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ свідчить про значні кількісні та якісні зміни. З огляду на просту арифметику відзначимо, що при загальному скороченні класів (в минулому розділів) з 15 до 8 спостерігаємо збільшення кількості синтетичних рахунків — було 31, а стало 42. Однак головна відмінність полягає в якості структурної побудови та ідентифікації рахунків стосовно основних економічних категорій. Новий План рахунків має іншу економічну природу: з точки зору основ економічної теорії наявність таких класів, як «Необоротні активи» та «Власний капітал» є по суті декларуванням і визнанням бюджетних установ як товаровиробників.

На жаль, щодо конкретики зазначених процесів у системі бухгалтерських рахунків положення поки що не змінилось. У той же час структурна побудова Плану рахунків дає змогу для принципового розширення в разі впровадження кількох окремих методик обліку витрат відповідно до специфіки діяльності бюджетної установи.

Слід також зауважити, що впроваджена система рахунків відображає загальне розширення кола об'єктів обліку. Як приклад цього маємо такі рахунки, як: 101 «Земельні ділянки», 116 «Природні ресурси», 121 «Авторські та суміжні з ними права», 122 «Інші нематеріальні активи», 133 «Знос нематеріальних активів», 441 «Переоцінка матеріальних активів», 442 «Інша переоцінка», 621 «Видані короткострокові векселі», 502 «Відстрочені довгострокові кредити банків», 503 «Інші довгострокові кредити банків», 511 «Видані довгострокові векселі» та ін.

Поряд з цим спостерігаються деякі прорахунки в організаційній роботі методологічних організацій з впровадження нового Плану рахунків. Невизначеність окремих операцій і процесів щодо системи діючих рахунків, очевидно, зумовлена методичною роботою, що триває дотепер. Принаймні хочеться сподіватися на це.

Охарактеризовані процеси не є завершальними стосовно нинішнього етапу розвитку бухгалтерського обліку бюджетних організацій України. Залишається невирішеним коло організаційних і методологічних питань, які логічно сформулювати у вигляді відповідних завдань.



**ЕКОНОМІЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ**

|                        |                                                     |                                                             |
|------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ</b> | <b>ПОТОЧНІ ВИДАТКИ (1000)</b>                       | ВИДАТКИ НА ТОВАРИ І ПОСЛУГИ (1100)                          |
|                        |                                                     | ВИПЛАТА ПРОЦЕНТІВ (ДОХОДУ)                                  |
|                        |                                                     | СУБСИДІЇ І ПОТОЧНІ ТРАНСФЕРТИ (1300)                        |
|                        | <b>КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ (2000)</b>                    | ПРИДБАННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ (2100)                         |
|                        |                                                     | СТВОРЕННЯ ДЕРЖАВНИХ                                         |
|                        |                                                     | ПРИДБАННЯ ЗЕМЛІ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ (2300)             |
|                        |                                                     | КАПІТАЛЬНІ ТРАНСФЕРТИ (2400)                                |
|                        | <b>НЕРОЗПОДІЛЕНІ</b>                                |                                                             |
|                        | <b>КРЕДИТУВАННЯ З ВИРАХУВАННЯМ ПОГАШЕННЯ (4000)</b> | НАДАННЯ ВНУТРІШНІХ КРЕДИТІВ З ВИРАХУВАННЯМ ПОГАШЕННЯ (4100) |
|                        |                                                     | НАДАННЯ ЗОВНІШНІХ КРЕДИТІВ З ВИРАХУВАННЯМ ПОГАШЕННЯ (4200)  |
|                        | <b>ПЛАТЕЖІ ДО БЮДЖЕТУ (7000)</b>                    | ПОДАТКИ ТА ОБОВ'ЯЗКОВІ ПЛАТЕЖІ (крім податків на            |
|                        |                                                     | ПОДАТОК НА ПРИБУТОК (7200)                                  |
|                        |                                                     | ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (7300)                           |

**ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ**

|                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Оплата праці працівників бюджетних установ (1110)</i>                            |
| <i>Нарахування на заробітну плату (1120)</i>                                        |
| <i>Придбання предметів постачання і матеріалів (1130)</i>                           |
| <i>Видатки на відрядження (1140)</i>                                                |
| <i>Матеріали, інвентар, будівництво, капремонт та заходи спецпризначення (1150)</i> |
| <i>Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160)</i>                             |
| <i>Дослідження і розробки, державні програми (1170)</i>                             |
| <b>ПО ЗОБОВ'ЯЗАННЯХ (1200)</b>                                                      |
| <i>Субсидії та поточні трансферти підприємствам, установам, організаціям (1310)</i> |
| <i>Трансфертні платежі органам держуправління інших рівнів (1320)</i>               |
| <i>Трансферти населенню (1340)</i>                                                  |
| <i>Поточні трансферти за кордон (1350)</i>                                          |
| <i>Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110)</i>         |
| <i>Капітальне будівництво (2120)</i>                                                |
| <i>Капітальний ремонт, реконструкція, реставрація (2130)</i>                        |
| <b>ЗАПАСІВ І РЕЗЕРВІВ (2200)</b>                                                    |
| <i>Придбання землі (2310)</i>                                                       |
| <i>Оплата права на використання надр (2320)</i>                                     |
| <i>Придбання нематеріальних активів (2330)</i>                                      |
| <i>Капітальні трансферти підприємствам, установам, організаціям (2410)</i>          |
| <i>Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (2420)</i>      |
| <i>Капітальні трансферти населенню (2430)</i>                                       |
| <i>Капітальні трансферти за кордон (2420)</i>                                       |
| <b>ВИДАТКИ (3000)</b>                                                               |
| <i>Надання внутрішніх кредитів (4110)</i>                                           |
| <i>Повернення внутрішніх кредитів (4120)</i>                                        |
| <i>Надання зовнішніх кредитів (4210)</i>                                            |
| <i>Повернення зовнішніх кредитів (4220)</i>                                         |
| <b>прибуток і додану вартість (7100)</b>                                            |
|                                                                                     |
|                                                                                     |

Отже, основними напрямками подальшого вдосконалення вітчизняної підсистеми бухгалтерського обліку бюджетних установ можна вважати:

- поступову розробку та впровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності бюджетних організацій;
- розробку в межах вищезазначених стандартів методики обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ;
- суцільну автоматизацію облікового процесу;
- удосконалення системи організації бухгалтерського обліку в частині носіїв облікової інформації та їх руху;
- формування механізму державного стимулювання підвищення престижу професії бухгалтера бюджетних організацій;
- підвищення якості підготовки спеціалістів за програмою «Облік і аудит в управлінні бюджетними і фінансовими організаціями».

**О. Бородкін**, д-р екон. наук, проф.  
Інститут статистики, обліку і аудиту

### **РЕФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ПРОТИВ УСЛОЖНЕНИЯ И УДОРОЖАНИЯ**

В настоящее время, когда опубликованы и на предприятиях повсеместно изучаются основные нормативные документы по реформированию бухгалтерского учета и отчетности, вводится План счетов бухучета, можно уже сделать предварительные выводы о новой системе бухгалтерского учета, ее достоинствах и недостатках.

Известно, что постановлением Кабинета Министров Украины от 28 октября 1998 г. № 1706 «Об утверждении Программы реформирования системы бухгалтерского учета с использованием международных стандартов» предусмотрено следующее: разработать и усовершенствовать действующие положения (стандарты бухгалтерского учета), которые гармонизировали бы с основными принципами и требованиями международных стандартов; пересмотреть первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и другие носители учетно-экономической информации, которые относятся к унифицированной бухгалтерской и отчетной документации; утвердить План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий; усовершенствовать методику бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства; внести изменения в