

УДК 657.47 : 336.14 : 352

О.М. КЛИМЕНКО, к.е.н., доцент
О.В. ПОЛЯКОВА, к.е.н., доцент
О.І. ЕРМАК, к.е.н., доцент

БЮДЖЕТНИЙ ПЛАН РАХУНКІВ В РИНКОВИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті дається критичний аналіз історичного аспекту розвитку плану рахунків бюджетного обліку з метою вивчення історичного досвіду та напрямки подальшого удосконалення плану рахунків.

Ключові слова. Бюджетний облік, план рахунків, державне казначейство, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Е.М. КЛИМЕНКО, к.э.н., доцент
О.В. ПОЛЯКОВА, к.э.н., доцент
А.И. ЕРМАК, к.э.н., доцент

БЮДЖЕТНИЙ ПЛАН СЧЕТОВ В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В статье дается критический анализ исторического аспекта развития плана счетов бюджетного учета с целью изучения исторического опыта и направления дальнейшего совершенствования плана счетов.

Ключевые слова. Бюджетный учет, план счетов, государственное казначейство, международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе.

E. KLYMENKO, O. POLJAKOVA, A.ERMAK

THE BUDGET PLAN ACCOUNTS ENVIRONMENT MANAGEMENT

The article provides a critical analysis of the historical aspect of the chart of accounts of budget accounting in order to study the historical experience and areas for further improvement of accounts.

Key words. Budgetary accounting, chart of accounts, the Treasury, the international accounting standards in the public sector.

Актуальність теми дослідження. Реформування бухгалтерського обліку виконання державного бюджету та наближення його до міжнародних стандартів мають економічне і

політичне значення. Проблема вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях неодноразово піднімалась в науково-дослідних роботах з бюджетного обліку. Думки авторів в цій сфері поділились. Одна група вчених пропонує удосконалювати існуючий план рахунків бюджетного обліку, друга – використовувати єдиний план рахунків для всіх галузей народного господарства. Саме тому питання дослідження бюджетного плану рахунків є актуальним на даний час.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На думку багатьох вчених-економістів (Атамас П.И., Бутинець Ф.Ф., Масталигіна Н.А., Воронов Є.П., Кувватов А.Ж., Свірко С.В., Ханкішиєв Б.А., Шуляк О.І.) доцільно перевести облік в бюджетних організаціях на схему обліку комерційних підприємств, використовуючи для цього єдиний план рахунків бухгалтерського обліку. Методика обліку витрат в бюджетній організації за схемою промислового обліку, повинна ліквідувати діючий “котловий” метод обліку і забезпечити системність обліку витрат організації.

Постановка завдання. Для вирішення проблеми вдосконалення бюджетного плану рахунків необхідно розглянути та дати критичний аналіз історичного аспекту розвитку окремого плану рахунків, що використовується в системі бюджетного обліку з метою вивчення історичного досвіду та обґрунтування можливостей його використання в процесі подальшого удосконалення, а також показати, як поступово будувалася система облікового супроводження зміни надання асигнувань та використання власних надходжень бюджетними установами.

Викладення основного матеріалу. В процесі становлення ринкових відносин в Україні діяльність бюджетних організацій стала виходити за межі кошторисного фінансування. Установам надані широкі права в частині залучення коштів за рахунок госпрозрахункової і комерційної діяльності по наданню платних послуг населенню і виконанню робіт за договорами, здачі в оренду і реалізації нерухомості тощо. Однак госпрозрахункова і комерційна діяльність не повинні перешкоджати статутній, яка фінансується з бюджету.

З появою додаткових джерел фінансування до некомерційної діяльності додалась підприємницька, що ускладнює кругообіг грошових коштів у цих умовах, а це, відповідно, поставило перед бухгалтерським обліком нові вимоги щодо обліку цих коштів.

Таким чином, предметом бухгалтерського обліку став облік витрат не тільки в рамках бюджетного фінансування, а в першу чергу, облік доходів та витрат від підприємницької та іншої

діяльності. Це потребує перегляду та удосконалення плану рахунків бюджетних організацій як основного елементу системи бухгалтерського обліку.

Відомо, що план рахунків – це повний перелік синтетичних та аналітичних рахунків, розподілених на окремі групи (розділи), які забезпечують можливість відображення фактів господарської діяльності підприємства, тобто ведення бухгалтерського обліку. Одвічно кожний бухгалтер на своєму підприємстві сам формував робочий план рахунків. Не випадково Лука Пачолі (1445-1517) писав: “Рахунки несуть не більш як належний порядок, встановлений самим купцем, при вдалому використанні якого він отримує відомості про всі свої справи та про те, чи досягає він успіхів, чи ні” [1]. Але це відносилось до плану рахунків, що використовувався тільки на одному підприємстві.

Перша спроба побудувати єдиний план рахунків на основі їх класифікації була здійснена голландським автором А. Де Графом в 1693 році. Він відокремив дві групи рахунків: “живі”, які об’єднували особисті рахунки власника (капіталу, резервів, прибутків та збитків тощо) і рахунки третіх осіб (дебіторів та кредиторів), та “мертві”: товари, кораблі, нерухомість, каса тощо. Але дійсним розробником плану рахунків в сучасному розумінні був Едмонд Дегранж, який в 1795 році запропонував єдиний план, де було зведено велику кількість синтетичних рахунків до п’яти: товари, каса, рахунки до видачі, рахунки до сплати та прибуток. Ці рахунки були невід’ємною частиною форми рахівництва, що була розроблена Е. Дегранжем, відомої під назвою “Журнал – Головна” [1].

Звичайно, що план з п’яти рахунків може задовольнити тільки невеликі підприємства, тому бельгійський автор А. Годафруа в 1864 виклав ідеї щодо плану рахунків для великих промислових або торгівельних підприємств.

А. Годафруа об’єднав всі рахунки в шість великих груп:

- 1) необоротні активи;
- 2) витрати;
- 3) запаси (матеріали, готова продукція, товари);
- 4) розрахунки;
- 5) рахунки власника (капітали, резерви, збитки тощо);
- 6) грошові кошти (каса, рахунки в банках, цінні папери).

Саме А. Годафруа поклав початок традиції побудови плану рахунків, оснований на розкритті розділів бухгалтерського балансу.

Першим, найбільш повним планом рахунків, сформованим на основі ідеї балансованого групування, був план, розробленим

швейцарським автором І. Ф. Шером (1846 – 1924 р.р.), який сформулював шість головних вимог до плану рахунків:

- повнота – всі об'єкти, що складають предмет, повинні бути охоплені;
- універсальність – план повинен бути достатньо загальним, щоб відповідати вимогам будь-якого підприємства;
- легітимність – повинен відображати юридичні відносини, що представлені в тому чи іншому підприємстві;
- ліквідність – повинен розкривати наскільки кредиторська заборгованість підприємства покривається його майном;
- мобільність – рахунки повинні забезпечувати аналітичне відокремлення та синтетичне додавання;
- правдивість – не допускається змішування на одному рахунку різнорідних об'єктів.

Всі плани рахунків, що пропонувалися до 20-х років ХХ століття, розвивали структуру бухгалтерської звітності і тому ігнорували процес обороту капіталу, а, крім того, слабо розкривали механізм формування витрат і доходів, що надійшли завдяки цим витратам. Перша серйозна спроба подолати ці недоліки була здійснена в 1927 році професором Кельнського університету Е. Шмаленбахом в роботі "Рахункові плани", яку і зараз вважають революційною. Це пов'язано з трактуванням плану рахунків не як статті балансу, а як відображаючого оборот капіталу. В основу такого плану була покладена ідея управлінського (виробничого) обліку. Е. Шмаленбах вважав, що мета плану рахунків зводиться до того, щоб вся інформація була необхідна адміністрації для прийняття управлінських рішень.

Він підкреслював, що найкраще "не звертати уваги на деталі, а давати необхідну інформацію у вигляді щомісячного балансу та звіту про прибутки та збитки для того, щоб реагувати своєчасно."

В другій половині ХХ століття майже у всіх країнах континентальної Європи простежувався досвід використання єдиних національних планів рахунків, в основу яких було покладено ідеї Шмаленбаха. Після Другої світової війни у економічному житті Європи вирішальне значення набув американський капітал, тому разом з ним почав признаватися і англо-американський підхід до бухгалтерського обліку.

На думку значного числа теоретиків і практиків, цей вплив не був би достатньо сильним, якби єдиний план рахунків для фінансового і управлінського бухгалтерського обліку не приводив до небажаного розкриття комерційної таємниці.

Заслугою радянських вчених-економістів стала розробка єдиного плану рахунків для всіх промислових і торгівельних підприємств. Відокремленим залишався облік в бюджетних організаціях, який вівся за окремим, від промислового, бюджетним планом рахунків.

Розвиток бюджетного обліку як засобу відображення і контролю за процесом виконання державного бюджету починається з історії розвитку системи фінансування бюджетних організацій з державного бюджету, з періоду націоналізації приватної власності в державі та переходу на державне фінансування. Після Жовтневої революції бухгалтерський облік в бюджетних установах зазнав значної перебудови, що була направлена на удосконалення та встановлення єдиної методології бухгалтерського обліку в усіх бюджетних установах.

Таким чином описував різницю між бухгалтерським обліком в промисловості і бюджетних організаціях Горбачов І.А.: "Організаційна різниця між комерційним рахівництвом та бюджетним незначна і має принципову різницю в тому відношенні, що в останньому, замість обліку руху всякого роду капіталів, обліковується майно господарства та його бюджет, тобто оборот по виконанню кошторису доходів та видатків" [2]. Також, якщо ми проведемо паралель між комерційним рахівництвом, до цієї пори ще збереженим на багатьох підприємствах та установах, та державним рахівництвом, то помітимо, що при цих співставленнях яскраво виступає різниця при складанні пасиву балансу бюджетного рахівництва. З балансу комерційного рахівництва при перетворенні його в бюджетне, тобто державне, зникають всі капітали, що виникли позакошторисним порядком в процесі накопичення прибутків або шляхом вкладів, - вони здаються в дохід казни, якщо наявність цих капіталів реальна та забезпечена активом балансу (поточні рахунки), або зараховуються в кредити за заново нарахованому кошторису з метою кошторисного фінансування даного підприємства.

В державному рахівництві капітали (державні фонди) всякого роду накопичуються не шляхом вкладів та пайових внесків, а з кошторисних кредитів, призначених обслуговувати установи або підприємства протягом одного чи декількох кошторисних періодів" [2].

Націоналізація приватної власності, що проводилась в 20-х роках, привела до появи державних (бюджетних) підприємств та організацій, які фінансуються повністю або частково з державного бюджету.

Історію розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях деякі автори (Дедков Е.П., Ханкішиєв Б.А., Айболішвілі Т.Г. та інші) в своїх наукових роботах починають

досліджувати з 1923 року – з моменту прийняття Народним комісаріатом Робітничо - Селянської інспекції “Інструкції по рахівництву і звітності для адміністративних установ”.

На наш погляд, розвиток бюджетного обліку як засіб контролю держави за витрачанням державного бюджету почався раніше – в 1919 році з затвердження “Загальних положень по складанню балансів і обліку націоналізованих підприємств” та “Правил по рахівництву та звітності націоналізованих підприємств.”

Таким чином, зміна статусу націоналізованих підприємств, їх переходу з приватної власності у власність держави являлись початком становлення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях.

Відповідно, потребував реформування і облік господарської діяльності в таких організаціях. В 1919 році почалась активне реформування бухгалтерського обліку в державі, тому що рахівництво та звітність, що існували раніше, діяли на основі застарілого Рахункового Статуту і Касових Правил для розпорядників управлінь і перевіряючих відомств. Весь вплив бухгалтерії зводився до спостереження за кредитами, асигнованими на Головне Казначейство, за спеціальними коштами та неофіційними сумами, а також за надходженням сум за кошторисом доходів. Вся попередня мета державного рахівництва – це облік грошових коштів, тобто суто касова задача, незалежно від ефективності використання цих коштів.

Бюджетний облік того часу мав декілька характерних особливостей. На рахунках бухгалтерського обліку відображались суми витрат грошових коштів, затверджених згідно кошторису. Так як затвердження кошторису являлось для господарства реальним фактом, установлюючим, з однієї сторони, право господарства на залучення кошторисних асигнувань, а з другої сторони – його зобов'язання звітувати перед фінансуючою установою шляхом реалізації кошторису, цей факт повинен бути відображений в балансі. Для цього дебетувався активний рахунок Урядових асигнувань і кредитувався пасивний рахунок фінансуючої установи. Крім того, згідно “Інструкції по рахівництву і звітності для урядових адміністративних установ” (1923р.), облік бюджетних кредитів і витрат не закінчувався фінансовим роком, а продовжував вестись і за попередні роки, що ускладнювало і без того деталізований облік.

Пізніше, в 1927 році, вийшла більш удосконалена інструкція по веденню обліку по простій системі, але метод обліку залишався незмінним. При цьому облік був перевантажений великою кількістю малозначущих рахунків.

В 1923 році Народним Комісаріатом Робітничо-Селянської інспекції СРСР і ЦКК РСП(б) було видано “Інструкцію по рахівництву і звітності для урядових адміністративних установ СРСР”, яка передбачала ведення рахівництва на абсолютно нових принципах, за подвійною системою в протигагу існуючій камеральній. Крім того, згідно з цією інструкцією всі установи, що утримувались за рахунок державного та місцевого фінансування, складали два баланси – по держбюджету та місцевим коштам окремо для точного обліку майна та кошторисних призначень за кошторисними коштами.

Кошторисний метод обліку здійснювався в бюджетних організаціях до 1932 року, а відмінила його “Інструкція по рахівництву та звітності в бюджетних організаціях” Наркомфіна СРСР, що базувалася на тих же принципах, що і інструкція Робітничо-Селянської інспекції. Однак, для універсифікації обліку і звітності, була встановлена єдина номенклатура рахунків та кореспонденція між ними, а також були введені єдині облікові реєстри та форми звітності.

Таким чином, з 1932 року став використовуватися бюджетний метод обліку, згідно якого на рахунках балансу систематично відображалися касові та фактичні видатки, а призначення відображалися на рахунках не в системному порядку.

Таким чином, у становленні та розвитку бюджетного обліку в радянських період можна виділити етапи:

1. 1917-1938 рр. – для бюджетного обліку було характерним його ведення за спрощеною системою. Облік регламентувався “Інструкцією по рахівництву і звітності для урядових адміністративних установ” (1923 р.), “Інструкцією по веденню обліку за спрощеною системою” (1927 р.), “Інструкцією про бухгалтерський облік за спрощеною системою в установах, які перебувають на Державному бюджеті СРСР” (1932 р.). Поточний облік здійснювався по трьом планам рахунків: 1) для обліку операцій по виконанню з кошторису витрат бюджету; 2) для обліку операцій з позабюджетними коштами; 3) для обліку операцій в нестатутних підсобних господарствах.

2. 1939-1955 рр. – в цей період упроваджується подвійна система обліку. Так, 4 листопада 1938 р. – “Інструкція по бухгалтерському обліку (за спрощеною системою) в установах, які перебувають на державному та місцевому бюджетах”, а 11 листопада 1938 р. – “Інструкція за подвійною системою обліку в бюджетних установах”, яка передбачала ведення окремого обліку за наступними напрямками: виконання кошторису видатків за бюджетом та позабюджетними коштами; операцій по капітальним вкладенням та підсобним господарствам, які знаходяться на госпрозрахунку.

Згідно із зазначеними інструкціями, бухгалтерський облік здійснювався за подвійною або спрощеною системою, в залежності від обсягу роботи бюджетної установи та розміру наданого фінансування.

В тому ж році був затверджений і Єдиний рахунковий план №1, який вміщав перелік рахунків, необхідних для відображення всіх операцій по виконанню кошторису. Статутні підсобні господарства повинні були користуватися рахунковими планами, встановленими для обміну основної діяльності підприємств відповідних галузей народного господарства. В зв'язку з цим бюджетні установи стали складати два баланси.

Таким чином, значення вищеназваних нормативних актів заключалося в тому, що з їх затвердженням в країні була створена єдина система бюджетного обліку. Згідно з єдиними правилами бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях, що були введені тільки в 1938 році, для поточного обліку вводилися два плани рахунків замість трьох: один – для обліку операцій по виконанню кошторису видатків бюджету, другий – для обліку операцій за рахунок позабюджетних коштів. [3]

Заслугує уваги також Рахунковий план 1944 року, в якому замість 27 розділів (як у рахунковому плані 1938 р.) залишилось тільки 12 та майже наполовину зменшилася деталізованість рахунків.

Для обліку в установах охорони здоров'я у вигляді експерименту Нарком охорони здоров'я пропонував обов'язково вести облік за подвійною системою, згідно Рахунковому плану, затвердженого постановою ЦУНГУ Держплану СРСР від 21.12.35 р. спеціально для органів та установ системи Наркому охорони здоров'я, що являлися бюджетними. Цей відомчий план суттєво відрізнявся від типової номенклатури рахунків балансу, яка була встановлена для інших бюджетних організацій. Згідно з ним до бухгалтерського обліку охорони здоров'я застосовувалися наступні вимоги:

- відображення в обліку виконання фінансового плану по окремим видам медичної допомоги;
- відображення в обліку фактичної собівартості різних видів медичної допомоги;
- виявлення зносу основних засобів і облік їх поточної амортизації, для цього в рахунковий план був введений рахунок "Знос основних засобів";
- забезпечення вимог фінансових органів до обліку виконання бюджету [3].

3. 1955-1987 рр. – уніфікації обліку сприяло вперше затверджене в 1955 р. Міністерством фінансів СРСР "Положення про бухгалтерські звіти та баланси в установах і організаціях, що перебували на Держбюджеті СРСР", яке

визначило права та обов'язки головних розпорядників коштів, правила складання балансів, оцінку їх статей та інші питання. В тому ж році були видані нові інструкції по веденню обліку за подвійною та простою системами. Для установ, які вели облік за подвійною системою, був затверджений єдиний план рахунків, вони стали складати один баланс по виконанню кошторису видатків.

В 1958 р. Міністерство фінансів СРСР затвердило "Методичні вказівки щодо бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ". В наступні роки цього періоду були переглянуті нормативні акти щодо організації обліку та розроблені облікові реєстри щодо машинної обробки.

4. З 1988 р. і по теперішній час триває новий етап становлення та розвитку бюджетного обліку, який характеризується:

- централізацією і децентралізацією обліку;
- широким використанням сучасної обчислювальної техніки для обробки облікової та економічної інформації;
- переведенням бюджетних установ на подвійну систему обліку;
- принциповою переробкою нормативних актів по бухгалтерському обліку в установах і організаціях, які утримуються за рахунок бюджету та положення про бухгалтерські звіти і баланси;
- інтеграцією облікової, фінансової та планово-економічної роботи в централізованих бухгалтеріях.

Історія розвитку бюджетного обліку в Україні невід'ємна від історії органів казначейства. Тому сьогодні було б правильніше говорити не про створення органів казначейства, а про їх відродження, повернення до минулої практики. Виконання бюджету та контроль за надходженням і витрачанням коштів в країні традиційно здійснювали установи казначейства.

Казна, Казенний Указ (Двір), що утворився в 1512 році, стали початком утворення нової системи централізованого Управління фінансами Російської Держави XVI-XVII ст. – наказового типу. В XVII ст. охорона фінансових інтересів держави, її Казни регламентувалася Соборним положенням 1649 року. Недаремно виникло і російське прислів'я: "Міцно царство казною" [4, с.9].

В результаті фінансових перебудов Петра Великого в 1710 році була створена Рахункова або Казначейська контора, яка повинна була слідкувати за правильним надходженням податків. Вона проіснувала до 1742 року. В 1785 році урядом Катерини II була проведена реформа Міського Управління – створені органи повітового фінансового управління, тобто Повітові Казначейства

– установи виключно касові. В Москві та Санкт-Петербурзі були відкриті Державні Казначейства, які розпоряджались всіма бюджетними видатками, крім видатків на армію і флот (Казначейства працювали з 1780 по 1821 роки). В 1796 році були зроблені спроби реорганізації управління фінансами держави, була затверджена посада Державного Казначея, а на початку правління Олександра I (1801-1825 рр.) був схвалений проект міністерської реформи.

Таким чином, в 1802 році відомству Державного Казначея були підпорядковані Експедиції, Казенні палати та Повітові Казначейства в касовому, рахунковому та контрольному відношенні. Це відомство було включено в склад Міністерства фінансів 2 лютого 1821 року під назвою Департаменту Державного Казначейства.

Головними напрямками діяльності Департаменту Державного Казначейства являлись наступні:

- рух казенних сум в якості прибутків та витрат всіх казначейств;
- централізоване рахівництво цих прибутків та видатків;
- завідування монетною частиною;
- справи за попередньою перевіркою фінансових кошторисів всіх міністерств та головних управлінь;
- справи по складанню кошторису доходів та видатків;
- справи щодо розгляду проектів положень, статутів та інших законодавчих актів, в результаті реалізації яких виникають нові казенні витрати [4, с.10].

На той час казначейства були виконавчими органами, які збирали, зберігали, пересилали державні доходи, проводили платежі, продавали гербові марки, видавали свідоцтва на право торгівлі і таке інше.

З 1862 року казначейства пересилали залишки грошей в державний банк, а з 1896 року відбулось злиття касової наявності казначейства з оборотною наявністю Державного банку. Міністерством фінансів в 1904 році установам казначейства доручена ще одна функція – прийняття відсоткових документів на зберігання.

Події жовтня 1917 року стали для вже налагодженої діяльності всієї системи казначейств держави роковим рубежем. Нова влада збиралась будувати суспільство не на основі ринкових відносин, а на розподілі, нормуванні, тому чіткі і визначені функції казначейства були не потрібні.

Для об'єднання всіх кошторисно-розрахункових і касових справ Рада Народних Комісарів прийняла в жовтні 1918 року постанову про злиття Казначейства з установами Народного банку, згідно якої касові функції Казначейства перейшли до місцевих відділень Народного банку.

В кінці 1991 року виникли кардинальні зміни в бюджетному устрої країни. Припинив своє існування державний бюджет, виникла нова бюджетна система, виникла велика кількість комерційних банків, також змінились функції Національного банку України в частині виконання державного бюджету, в результаті чого обліку і контролю за витрачанням бюджетних коштів фактично не стало. Відсутність оперативної інформації на всіх рівнях виконання державного бюджету не дозволяла ефективно маневрувати і без того незначними коштами. Цим пояснювалося відтворення в країні органів казначейства.

Згідно Указу Президента України від 27 квітня 1995 року за № 335/95 "Про державне казначейство України" створена централізована система органів державного казначейства, що веде облік касового виконання державного бюджету [5]. Суттєвим кроком у розвитку фінансової системи держави стало переведення її з 2002 року відповідно до Бюджетного кодексу на казначейське обслуговування місцевих бюджетів за доходами та видатками.

Результатом еволюційного розвитку Державного казначейства України є поступове формування повнофункціональної системи, що працює за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку й звітності, яка б достатньою мірою забезпечувала прозорість виконання бюджету, а також сприяла прогресивній формі організації збору та обробки фінансової та статистичної звітності на основі використання сучасних інформаційних технологій.

Ринкові умови господарювання, кризи бюджетного фінансування привели до появи різних форм підприємницької діяльності, що здійснюють бюджетні установи. Тому, "Інструкція по бухгалтерському обліку в установах і організаціях, що існують на державному бюджеті СРСР" затверджена наказом Мінфіну СРСР від 10.03.87 № 61, що проіснувала більш ніж 10 років, не відповідає сучасним умовам розвитку економіки. В зв'язку з цим, виникла необхідність в перегляді номенклатури рахунків, які використовуються для бухгалтерського обліку в цих установах.

Професор Е. Шмаленбах говорив: "Підприємства змінюються, змінюються також і методи організації, рахівництво повинно дотримуватися цих змін і тому завжди буде знаходитися в русі. Разом з рахівництвом змінюються і його схеми. Тому будь-які правила, що встановлені в цій сфері, можуть бути тільки тимчасовими. Такого групування рахунків, яке підходило б для всіх цілей, - не існує".

Рахунковий план – це директива з організації поточного обліку і контролю, він будується згідно з тими цілями, які ставлять перед бухгалтерським обліком на даному етапі розвитку економіки, в даний час та в даному місці. Елементи

бухгалтерського обліку змінюються з часом і зв'язки між ними не залишаються постійними, тому система обліку відноситься до динамічних систем.

На наш погляд, розподіл бухгалтерського обліку за галузевою ознакою на облік в виробничій сфері та бюджетний облік з'явився під впливом специфіки об'єктів вивчення, які конкретизують та розкривають зміст предмету бухгалтерського обліку стосовно характеру господарської діяльності. Історично предметом бюджетного обліку являються доходи, витрати та рух коштів бюджету в процесі його виконання. “Задачею бюджетного обліку являлося забезпечення своєчасного, повного і правильного відображення виконання кошторису доходів і витрат місцевих бюджетів, республіканських бюджетів союзних і автономних республік, союзного бюджету і в цілому державного бюджету країни, а також забезпечення контролю за процесом виконання бюджетів”.

За теорією професора Кошкіна І.А. – “рахунок є елементом балансу і побудова рахункової системи (тобто плану рахунків) в значній мірі обумовлена структурою балансу. Теорія рахунку узагальнює і за допомогою класифікації систематизує великий обсяг матеріалу щодо нашої практики, розробляє основи побудови рахункової системи і, тим самим, полегшує вирішення проблем організації, регулювання, уніфікації, спрощення та удосконалення рахункового плану.

Класифікація рахунків як робочий прийом побудови рахункової системи має при цьому, без сумніву, важливе значення. Класифікація рахунків, як і інша класифікація, будується на основі якихось відокремлених ознак, що властиві об'єктам, що класифікуються. В залежності від мети класифікації ці ознаки можуть бути різними, тому різними можуть бути і рахункові класифікації. Побудова рахункового плану, а значить і побудова окремих його елементів – рахунків, обумовлюється економічним змістом бухгалтерського обліку і тими цілями або задачами, які стоять перед бухгалтерським обліком. Згідно з цілями будується рахункова система, будуються рахунки і здійснюється їх функціонування.

Функції рахунків, тобто процес виконання ними тих чи інших задач, згідно з якими вони побудовані, і являються основними ознаками рахункової класифікації”.

Проблема вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях неодноразово піднімалась в науково-дослідних роботах з бюджетного обліку. Думки авторів в цій сфері поділились. Одна група вчених пропонує удосконалювати існуючий план рахунків бюджетного обліку, друга – використовувати єдиний план рахунків для всіх галузей народного господарства.

Методика обліку витрат в бюджетній організації охорони здоров'я, що пропонується Кувватовим А.Ж. за схемою промислового обліку, повинна ліквідувати діючий "котловий" метод обліку і забезпечити системність обліку витрат організації.

Дефіцит бюджету молодого країни та впровадження ринково-економічних принципів розвитку обумовили необхідність пошуку додаткових джерел фінансування витрат, нових об'єктів обліку. Розроблені і затверджені ГУДКУ інструкції про облік і використання позабюджетних коштів, облік операцій з іноземною валютою, інвентаризації статей балансу дали можливість закрити "білі плями" діючої нормативної бази і внести до неї зміни і доповнення. Таким чином, на першому етапі було проведено "косметичний ремонт" Інструкції №61, яка регламентувала питання методології, техніки та організації обліку на усіх його технологічних ділянках.

З прийняттям "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів", затвердженої ПКМУ від 28.10.98 р. №1706, почався новий етап розвитку обліку в бюджетних установах.

Згідно ст.6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" порядок ведення обліку і складання звітності про виконання кошторисів та бюджетів регулюється Державним казначейством України, в складі якого функціонує Управління методології виконання бюджету, бухгалтерського обліку і звітності [6]. Управління за короткий термін здійснило продуману на перспективу роботу, що дозволило практично повністю відновити нормативну базу обліку і побудувати його на загально прийнятих в міжнародній практиці принципах.

Наказом ГУДКУ від 10.12.1999 р. №114 затверджено "План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його використання" [7], а пізніше – "Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ" (наказ від 10.07.2000 №61 [8] зі змінами та доповненнями.

В основі Плану рахунків лежать міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291.

Таким чином, другий етап розвитку обліку в бюджетних установах України являється переходом його на загальноприйняті в міжнародній практиці принципи, які вважаються методологічною основою побудови обліку і його адаптації до вимог міжнародних стандартів. Необхідно

відмітити, що затверджені Міністерством фінансів України 34 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на бюджетні установи не розповсюджуються.

З метою інтеграції України в європейський економічний простір на сучасному етапі розвитку бюджетної системи відбувається адаптація національної облікової системи вимогам міжнародного законодавства, встановлених у “Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі” [9]. З цією метою, за ініціативою Міністерства фінансів України, здійснено переклад Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС), розроблено схему побудови інтегрованого Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів та кошторисів методом включення рахунків.

Серед вимог до формування єдиного плану рахунків висуваються такі, відповідно до яких план рахунків має бути сформований на основі класифікації балансових синтетичних рахунків за економічним змістом; усі об’єкти, що є предметом бухгалтерського обліку, мають бути охоплені можливими бухгалтерськими записами через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання бюджетів, кошторисів розпорядників та кошторисів державних цільових фондів; не можна допускати використання того самого рахунку для різнопланових об’єктів обліку, тощо.

Висновки. На основі досліджуваного матеріалу можна визначити, що на даний час в бюджетних установах України вже відбулося становлення обліку. Можливими напрямками його подальшого розвитку, крім стандартизації та стабілізації нормативного забезпечення, являються розробка на галузевому рівні методичних рекомендацій з обліку лікарських засобів, продуктів харчування, витрат та калькулювання собівартості науково-дослідних робіт, продукції підсобних господарств, платних послуг у зв’язку з переходом на національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таким чином, удосконалення плану рахунків бюджетних організацій прямо пов’язано з удосконаленням звітності, що складається на його основі. Єдиний план рахунків для бухгалтерського обліку в бюджетних установах полегшує задачу реформування звітності цих організацій та її наближення до міжнародних стандартів.

Література

1. Ришар Ж., Соколов Я.В., Ковалёв В.В. Европейские планы счетов// Бухгалтерский учёт. -1996г. -№ 9 -с.77-81.
2. Горбачев И.А. Государственное счетоводство / И.А. Горбачев – Л., 1919 г., 256 с.

3. Планы счетов бухгалтерского учета в основных отраслях народного хозяйства СССР. – М., 1957г.
4. Артюхин Р.Е., Бриль Д.В., Букин В.А., Дюков С.П., Зайцев В.К., Дальстрем Б., Нерсинг У., Стремберг Ё. Федеральное казначейство России – этапы развития. Национальный фонд подготовки кадров. Выпуск 1. 1999г. – 206 с.
5. Про Державне казначейство України, указ Президента України № 335/95 від 27.05.1995р.
6. Закон України “ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. № 996-XIV // Урядовий кур’єр від 01.09.1999р.
7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 № 114. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.663.17&nobreak=1>.
8. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України від 10 липня 2000 р. N 61.
9. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=307050.

Надійшла 06.12.2012 р.