

УДК 336.145.2 + 336.72

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ В УКРАЇНІ

Яцко Л. Б.

У статті розглядаються актуальні питання бухгалтерського обліку результату виконання бюджетів органами Державного казначейства, зокрема проблеми складання залишків з рахунків розпорядників бюджетних коштів, оцінки ефективності виконання бюджетів. Також запропоновані шляхи удосконалення обліку результату виконання бюджетів.

Ключові слова: бюджет, закриття рахунків, результат виконання, кошторисні призначення, загальний фонд, спеціальний фонд, державний бюджет, місцеві бюджети, бюджетні призначення.

ВСТУП

Актуальність проблеми. В умовах економічної кризи оздоровлення економіки, забезпечення соціальних гарантій громадян можна здійснити за рахунок збільшення доходів бюджету і за рахунок пошуку шляхів найбільш раціонального та ефективного їх витрачання. У контексті останніх подій та курсу керівництва держави на оптимізацію кількості бюджетних програм питання ефективності обліку результату виконання бюджетів набувають особливої актуальності.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Окремі питання даної проблеми висвітлювалось в працях В.Т.Александрова, С.О.Булгакової, П.Г.Петрашка, В.І.Стоян, Н.І.Сушко, О.О.Чечуліної. Необхідність гармонізації обліку результату виконання бюджетів органами Державного казначейства в Україні підсилюється такими чинниками як: низькою ефективністю організації діяльності розпорядників бюджетних коштів; низькою ефективністю систем внутрішнього контролю бюджетних установ; слабкою фінансовою дисципліною, що спричиняє нецільове використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм; недоліками в організації обліку виконання бюджетів, що не сприяє досягненню запланованих цілей. Цей напрямок відносно новий, тому досліджений досить поверхнево, виникає чимало незгодженостей та проблем. В цілому є потреба обґрунтування ролі й місця обліку результату виконання бюджетів на сучасному етапі розвитку фінансової системи України, забезпечення оптимального облікового управління бюджетними ресурсами держави.

Метою цієї статті є виявлення проблемних моментів в обліку результату виконання бюджетів, аналіз актуальних питань щодо закриття рахунків бюджетного, управлінського, позабалансового обліку та рахунків доходів і видатків бюджетів згідно чотирьох етапного визначення результату виконання бюджетів на сучасному етапі.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Переведення на казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів було, без сумніву, правильним кроком і мало позитивний результат, оскільки виявило можливість:

- забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетів;
- збільшення дохідної бази бюджетів за рахунок удосконалення облікових механізмів касового виконання бюджетів за доходами, своєчасного й у повному обсязі зарахуванню надходжень доходів до бюджетів;
- упорядкування організації облікової діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо ефективного формування і перерозподілу доходів для реалізації соціальної політики і забезпечення своєчасного й повного фінансування бюджетів;
- посилення відповідальності структур органів казначейства за дотриманням відповідності бюджетних облікових програм сучасної законодавчої бази, а також за своєчасне фінансове забезпечення бюджетів та їх виконання;

- підвищення якості розроблення бюджетної облікової політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів між загальним і спеціальним фондами державного бюджету [2].

Важливими у процесі казначейського виконання бюджетів є питання удосконалення обліку його результату.

Під результатом виконання бюджетів необхідно розуміти загальну суму доходів і видатків, проведених за поточний бюджетний період. Згідно статті третьої Бюджетного Кодексу бюджетний період для всіх бюджетів починається з 1 січня кожного календарного року та закінчується 31 грудня того ж року [1].

При затвердженні бюджетного року органи Державного казначейства складають річну звітність, але до цього вони проводять інвентаризацію всіх рахунків і визначають результат виконання Державного та місцевих бюджетів (результат визначається за кожним бюджетом окремо).

Результатом виконання бюджету може бути профіцит або дефіцит. Відповідно до статті 2 Бюджетного Кодексу України:

Профіцит бюджету - це перевищення доходів бюджету над його видатками.

Дефіцит бюджету - це перевищення видатків бюджету над його доходами.

Визначення результату виконання бюджетів здійснюється у чотири етапи:

1. На першому етапі проводиться підготовча робота, зокрема перевіряються всі первинні документи і записи в облікових реєстрах на предмет повноти та правильності відображення операцій з обліку виконання бюджетів.

2. На другому етапі перевіряються обороти і залишки на рахунках синтетичного обліку.

3. На третьому етапі проводиться річне закриття рахунків на територіальному рівні, а для визначення результату виконання Державного бюджету здійснюється бухгалтерська консолідація на центральний рівень, щодо виконання держбюджету. Порядок закриття рахунків після закінчення бюджетного періоду визначено Бюджетним Кодексом України.

4. На четвертому етапі визначається результат виконання Державного бюджету та місцевих бюджетів за поточний рік. Результат виконання Державного бюджету визначає Державне казначейство України на центральному рівні, а результат виконання кожного місцевого бюджету визначають органи Держказначейства на регіональному рівні. Ця операція здійснюється шляхом складання доходів і видатків на результат виконання бюджету [4].

На думку багатьох фахівців, перші два етапи необхідно проводити і на територіальному і на центральному рівні. На третьому етапі відповідно до статті 57 Бюджетного Кодексу не пізніше 31 грудня Державне казначейство України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному році, тобто в останній робочий день грудня списуються залишки, що склалися на рахунках розпорядників коштів Державного бюджету, відкритих за балансовим рахунком 3521 «Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету» [5].

Залишки, що склалися на рахунках розпорядників коштів місцевих бюджетів на кінець поточного року, можуть не списуватись, але в наступному році на цю суму зменшується сума бюджетних асигнувань.

Під час списання залишків з рахунків розпорядників коштів держбюджету здійснюються бухгалтерські проведення (див. таблиця 1) [4].

Таблиця 1 Операції бухгалтерського обліку щодо списання залишків бюджетних коштів з рахунків розпорядників коштів державного бюджету

№	Бухгалтерські операції	дебет	кредит
1.	На суму залишку асигнувань на реєстраційному рахунку	3521	1111
в)	Одночасно зменшується сума отриманих асигнувань	8111	8921
б)	Одночасно зменшується бюджетне призначення за коштами загального фонду держбюджету	9921	9211
в)	Одночасно збільшується бюджетне призначення за щомісячним розписом асигнувань	9921	9261

Особливістю є те, що після проведення зазначеної операції, закриваються рахунки бюджетного, управлінського та позабалансового обліку.

За рахунками бюджетного обліку, які призначені для обліку виконання державного бюджету за доходами, видатками та кредитуванням за вирахуванням погашення, здійснюються операції з консолідації інформації на центральний рівень.

До рахунків, які закриваються на територіальному та центральному рівні належать рахунки розділів: 61»Доходи бюджету», 62»Доходи, які підлягають розподілу між бюджетами», 64»Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів», 81»Кошти, отримані від органів Державного казначейства», 91»Кошторисні призначення», 92»Асигнування», 93»Планові показники за доходами бюджету». Тобто закриваються всі рахунки, які використовувалися для обліку операцій за доходами та видатками бюджетів за шостим, сьомим, восьмим, дев'ятим класами рахунків Плану рахунків № 119

Закриття рахунків, відкритих за рахунками бюджетного, управлінського та позабалансового обліку проводиться шляхом складання бухгалтерських проведення на суму залишків, які склалися на кінець бюджетного року на відповідних рахунках:

Закриття рахунків бюджетного обліку за доходами бюджету, що підлягають розподілу між загальним і спеціальним фондами; за доходами бюджету, що підлягають розподілу між бюджетами; за коштами, тимчасово віднесеними на доходи бюджету; за іншими коштами, тимчасово віднесеними на доходи бюджету відображається за кредитом контрахунку за операціями за доходами бюджетів 6911, при цьому дебетуються рахунки доходів загального фонду державного та місцевих бюджетів груп 611, 612, 641, 642 [4].

Закриття рахунків управлінського обліку за асигнуваннями загального фонду бюджетів; за асигнуваннями спеціального фонду бюджету, отриманими розпорядниками коштів бюджету відображається за кредитом контрахунку технічного рахунку 8921, при цьому дебетуються відповідні пасивні рахунки груп 811 та 814 [4].

На нашу думку, при закритті рахунків позабалансового обліку, слід здійснювати окремі, незалежні одне від одного проведення за поточними кошторисними призначеннями за коштами загального фонду бюджету; за поточними кошторисними призначеннями за коштами спеціального фонду бюджету; за затвердженими кошторисними призначеннями за коштами загального фонду бюджету; за затвердженими кошторисними призначеннями за коштами спеціального фонду бюджету; за поточними призначеннями за планом асигнувань; за затвердженими призначеннями бюджету за планом асигнувань; за поточними бюджетними призначеннями бюджету із загального фонду бюджету та відображати за кредитом контрахунку для пасивних рахунків позабалансового обліку, при цьому повинні дебетуватися пасивні рахунки груп 911, 912, 913, 914, 921, 923, 926 [4].

Оскільки, результат виконання держбюджету визначається на центральному рівні, то управління Державного казначейства здійснюють закриття відповідних рахунків 6 та 7 класів. В управліннях Держказначейства здійснюють бухгалтерські проведення на суму проведення касових видатків і наданих позичок із загального та спеціального фонду держбюджету (дебетове сальдо за рахунками, відкритими за рахунками 7121, 7131, 7132, 7111); здійснюють бухгалтерські проведення на суму отриманих доходів і повернутих позичок до загального та спеціального фондів Державного бюджету (кредитове сальдо за рахунками 6111, 6112, 6114, 7131, 7132) [4].

Після закриття рахунків територіальні управління Державного казначейства повинні готувати і подавати на центральний рівень інформацію про отримані доходи, повернуті позички, проведені видатки та надані кредити. При цьому, на центральному рівні здійснюється бухгалтерська консолідація інформації. Державне казначейство України здійснює бухгалтерські проведення на підставі інформації територіальних управлінь.

Після проведення всіх операцій, на четвертому етапі, визначається результат виконання бюджетів. Особливим є те, що результат виконання бюджетів визначається окремо за загальним і спеціальним фондами бюджетів.

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій за результатом виконання бюджетів використовують рахунки класу 5 »Результат виконання бюджету».

Для визначення результату виконання загального та спеціального фондів бюджетів проводиться списання доходів і видатків на результат виконання бюджетів. При цьому здійснюються бухгалтерські проведення, незалежно одне від одного [5].

Списуються доходи бюджету на результат його виконання за загальним фондом бюджету, за спеціальним фондом бюджету; списується кредитування бюджету за вирахуванням погашення (на суму кредитового сальдо за рахунками 7131, 7132, 7231, 7232); закриваються контрахунки 6 та 7 класів.

Списуються видатки бюджету на результат його виконання за загальним і спеціальним фондами бюджетів; списується кредитування за вирахуванням погашення на результат виконання бюджету (на суму дебетового сальдо за рахунками 7131, 7132, 7231, 7232); закриваються контрахунки 7 класу на суму проведених операцій за основними рахунками цього класу.

Після визначення результату виконання бюджетів можна зробити висновок про його виконання. Якщо за рахунками групи 511»Результат виконання державного бюджету» та 512»Результат виконання місцевого бюджету» складається кредитовий залишок, то це свідчить про те, що доходів у поточному році надійшло до бюджетів більше, ніж проведено видатків, тобто бюджет виконано з профіцитом. Якщо за цими рахунками складається дебетовий залишок, то бюджет виконано з дефіцитом.

З огляду на пріоритетне місце й роль органів Державного казначейства у системі фінансових органів держави потребує подальшого удосконалення нормативно-законодавча база для його ефективного функціонування.

ВИСНОВКИ

З метою отримання максимального ефекту від управління доходами й видатками бюджетів необхідні подальші дії, спрямовані на удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. На нашу думку, для поліпшення обліку результатів виконання бюджетів необхідно:

- надати право органам Державного казначейства України на місцях використовувати облікові інструменти управління бюджетними коштами, залучати вільні залишки загального і спеціального фондів бюджетів;
- розміщувати і обліковувати згідно існуючого Плану рахунків обліку виконання державного та місцевих бюджетів тимчасово вільні бюджетні кошти в установах комерційних банків, що буде вагомим джерелом додаткових бюджетних ресурсів;
- чітко визначити і розподілити функції облікового процесу між органами Державного казначейства України та Міністерства фінансів;
- забезпечити ефективне функціонування інформаційної і телекомунікаційної системи казначейства з використанням надійних систем захисту інформації.

Для логічного та повного відображення в бухгалтерському обліку результатів виконання бюджетів необхідно приділяти більше уваги підвищенню ефективності виконання різних рівнів бюджетів у сучасних умовах реформування бюджетного процесу в Україні.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 року № 2542-III // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2001. - № 37-38. - С. 189.
2. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі // Офіційний вісник України від 04.10.2002. - 2002. - № 38. - С. 241.
3. Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм // Урядовий кур'єр від 07.09.2004. - № 167.
4. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: затверджено наказом Державного казначейства України від 28 листопада 2000 року №119
5. Петрашко П. Г., Чечулина О.О., Сушко Н.І. Казначейська справа. У 2-х т. - Т.2 - Київ: НВП «АВТ», 2004. – 496с.

[Яцко Людмила Борисівна](#), старший викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет»