

ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1. Роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, його функції та завдання
2. Бухгалтерський баланс

Основні терміни і поняття:

Бюджетні установи, нематеріальні послуги, принципи бухгалтерського обліку, облікова політика, функції бухгалтерського обліку, завдання бухгалтерського обліку, баланс, план рахунків, форма бухгалтерського обліку, централізовані бухгалтерії, предмет бухгалтерського обліку, об'єкти бухгалтерського обліку, активи, доходи, видатки, власний капітал, зобов'язання.

1.1. Роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами, його функції та завдання

У Конституції України записано, що кожен її громадянин має право на охорону здоров'я, освіти, задоволення культурних потреб. Матеріальна гарантія реалізації цих прав — наявність численних державних установ освіти, охорони здоров'я, культури. Так, за станом на 1 січня 2001 року в нашій країні функціонувало понад 22 тис. загальноосвітніх шкіл, де навчалося близько 7,0 млн учнів. Широка мережа технікумів, коледжів, інститутів, академій, університетів забезпечує підготовку фахівців високої кваліфікації. В Україні працюють 369 музеїв, близько 21 тис. закладів культури клубного типу.

Держава фінансує систему охорони здоров'я: у 3,3 тис. лікарняних закладів (477 тис. ліжок) медичну допомогу населенню надають близько 230 тис. лікарів різних спеціальностей.

Опікується держава й установами соціально-культурного комплексу, які, надаючи безплатні послуги населенню, витрачають значні матеріальні й грошові кошти із суспільних фондів споживання, що формуються за рахунок державного бюджету. Тому ці установи називаються *бюджетними установами*.

Згідно з Бюджетним кодексом України **бюджетна установа** — це орган, заклад чи організація, відповідний статус якої визначено Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади або місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок бюджету — державного чи місцевого.

До бюджетних належать також наукові установи системи НАНУ, інших міністерств і відомств, які здійснюють фундаментальні наукові дослідження та наукове обслуговування (науково-дослідні інститути, наукові бібліотеки, ботанічні сади, дендрарії, зоопарки), установи й організації органів законодавчої та виконавчої влади, юстиції, Міністерства внутрішніх справ, Державної митної служби, інших міністерств і відомств. З 1 січня 2001 року на бухгалтерський облік військового майна, зобов'язань та господарських операцій перейшли установи й організації Міністерства оборони України, інших силових міністерств.

Як юридичні особи бюджетні установи мають свій статут (положення), свою печатку, рахунки в органах Державного казначейства, баланс, певні права, обов'язки і несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України. Вони реєструються в органах виконавчої влади, державної податкової служби, соціального страхування, а також можуть включатися до Єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методика й організацію бухгалтерського обліку:

- бюджетні установи функціонують на засадах державної чи комунальної форми власності та не можуть створювати орендні чи спільні підприємства, приватизуватися, ставати банкрутами, самоліквідуватися;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій і реєструються як такі. Метою їхньої діяльності є не отримання прибутку, а надання **нематеріальних послуг**;
- нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Немає поняття виробничого браку, здійснені витрати не порівнюються з отриманими результатами. Отримання негативного результату може розглядатися також як результат. Соціально-культурні потреби суспільства в нематеріальних послугах не мають межі задоволеності й відіграють важливу роль у саморегуляції кожної людини;
- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Їхній фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів;
- бюджетні установи мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Адже праця лікарів, учителів, викладачів, науковців є творчим процесом, який не завжди закінчується на робочому місці та не піддається автоматизації. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою витрат на заробітну плату;
- бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків — плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки витрачання коштів.

Бюджетні установи є первинною ланкою галузей невиробничої сфери, де щоденно відбуваються численні господарські операції, що вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів (рис. 1.1) і джерел їх утворення, використання яких потребує ретельного контролю.



Рис. 1.1. Класифікація господарських засобів бюджетних установ за складом і розміщенням

Необоротні активи — це засоби, придбані або створені для довгострокового (понад один рік) використання у процесі господарської діяльності: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи.

До *оборотних активів* належать засоби, призначені для невиробничого споживання або використання у процесі господарської діяльності протягом не більш як одного року: виробничі запаси, грошові кошти на рахунках у банку, органах Державного казначейства, у касі, дебітори.

Класифікацію засобів установи за джерелами утворення і призначення наведено на рис. 1.2. Джерелами формування господарських засобів є *власні кошти (капітал), доходи* і *зобов'язання*. До *власного капіталу* належать фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах, які становлять частку державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетних установ. Останні, не маючи власних оборотних коштів, покривають витрати (видатки) за рахунок бюджетних коштів (доходів загального і спеціального фондів).



Рис. 1.2. Класифікація господарських засобів за джерелами їх утворення і призначенням

До залучених коштів належать *зобов'язання* установи, що виникли внаслідок минулих подій. З подальшим урегулюванням зобов'язань змінюється економічний зиск установи через виплату готівкою, передачу інших активів, заміну одного зобов'язання на інше. Короткострокові зобов'язання підлягають оплаті протягом одного року, довгострокові — упродовж періоду, що перевищує один рік.

Процес невиробничого споживання є головним і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ (рис. 1.3). Як і процес виробництва, процес невиробничого споживання потребує різноманітних витрат (видатків) матеріальних і фінансових ресурсів. Надання нематеріальних послуг супроводжується нарахуванням заробітної плати, стипендій, придбанням і споживанням основних засобів, матеріалів, медикаментів, продуктів харчування тощо. У результаті цього виникають і нагромаджуються видатки, порівняння яких із доходами визначає результат фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за рік.

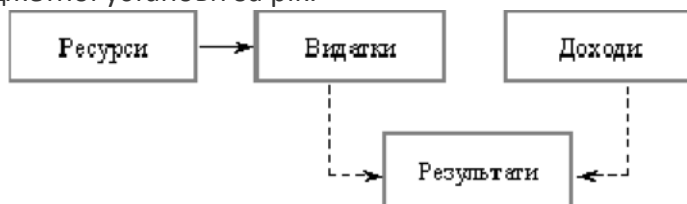


Рис. 1.3. Спрощена схема процесу невиробничого споживання

Отже, предметом (об'єктами) бухгалтерського обліку в бюджетних установах є господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і

призначенням у процесі невиробничого споживання. Як система контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції. Основним його завданням є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення.

1.2. Бухгалтерський баланс

У бухгалтерському балансі бюджетних установ реалізується *принцип двосторонності*, який полягає в тому, що господарські засоби установи відбиваються у *двох аспектах*: за їхнім *речовим складом* (основні засоби, грошові кошти, матеріали тощо) та за *джерелами їх формування*, які можуть бути власними й залученими.

Усі бюджетні установи незалежно від їхнього профілю складають бухгалтерський баланс за формою № 1 згідно з Інструкцією «Про порядок складання у 2002 році квартальної фінансової звітності» установами й організаціями, що утримують кошти з державного та місцевого бюджетів, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 29.03.2002 № 59.

Бухгалтерський баланс — це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату. У загальному вигляді баланс бюджетної установи подано на рис. 1.4.

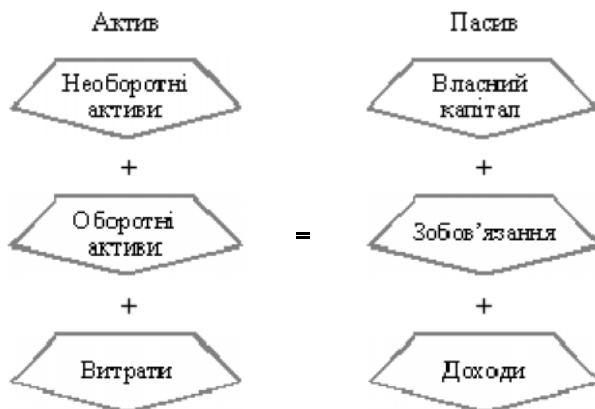


Рис. 1.4. Структура балансу бюджетної установи

За складом статей і побудовою баланс бюджетної установи відрізняється від балансів госпрозрахункових підприємств і має на меті не розкриття інформації для інвесторів, а забезпечення контролю та аналізу використання бюджетних коштів (табл. 1.1).

Склад статей активу характеризує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а *склад статей пасиву* вказує, що бюджетні установи — це установи державної чи комунальної форми власності, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Необоротні активи (розділ I балансу) відбиваються за статтями «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Інші необоротні матеріальні активи». При цьому нематеріальні активи

й основні засоби до підсумку балансу включаються за залишковою вартістю, тобто баланс складається за принципом «баланс-нетто».

Оборотні активи (розділ II балансу) відбиваються за статтями «Виробничі запаси», «Дебіторська заборгованість», «Рахунки в банках», «Рахунки в казначействі», «Каса», «Інші кошти».

Таблиця 1.1

БАЛАНС

на 1 січня 200_ р.

Форма № 1

Коди

Установа Орган виконавчої влади за ЄДРПОУ

за СПОДУ

Періодичність: річна, 1 квітня, 1 липня, 1 жовтня

Одиниця виміру

АКТИВ	Код рядка	На початок року	На кінець кварталу
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	81 384	122 069
знос	011	17 708	35 291
первісна вартість	012	99 092	157 360
Основні засоби:			
залишкова вартість	120	181 163	235 468
знос	121	707 068	695 109
первісна вартість	122	888 231	930 577
Інші необоротні матеріальні			

активи:			
залишкова вартість	130	7255	21 275
знос	131	1280	6910
первісна вартість	132	8535	28 185
II. Оборотні активи			
Матеріали і продукти харчування	140	6891	9702
Малоцінні та швидкозношувані предмети	150	62 996	55 738
Інші запаси	160		
Дебіторська заборгованість	170	1 431 529	1 690 903
Розрахунки з постачальниками, підрядниками та замовниками за виконані роботи й надані послуги	171		

Продовження табл. 1.1

АКТИВ	Код рядка	На початок року	На кінець кварталу
Розрахунки з податків та платежів	172	68 749	49 178
Розрахунки зі страхування	173	1437	224
Розрахунки з відшкодування завданих збитків	174	14 785	14 785
Розрахунки за спеціальними видами платежів	175	26 026	35 118
Розрахунки за іншими операціями	176	1 320 532	1 571 598
Короткострокові векселі одержані	180		
Інші кошти	190	512 704	512 674
Грошові кошти в дорозі	200		
Рахунки в банках	210		

Рахунки загального фонду	211		
Рахунки спеціального фонду	212		
Рахунки в іноземній валюті	213		
Інші поточні рахунки	214		
Рахунки в казначействі загального фонду	220	1 203 956	2 779 347
Рахунки в казначействі спеціального фонду	230	1 086 159	1 206 413
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	231	201 964	74 451
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	232		
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду	233		
Інші рахунки в казначействі	240		
Каса	250	82	22
III. Витрати			
Видатки загального фонду	260		

Продовження табл. 1.1

АКТИВ	Код рядка	На початок року	На кінець кварталу
Видатки державного бюджету	261		
Видатки місцевого бюджету	262		
Видатки спеціального фонду	270		
Видатки за коштами, отриманими	271		

як плата за послуги			
Видатки за іншими джерелами власних надходжень	272		
Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду	273		
Виробничі витрати	280		
Баланс	290	3 689 924	5 481 649
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
I. Власний капітал			
Фонд у необоротних активах	300	269 802	378 812
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	310	62 996	55 738
Фінансовий результат			
Результат виконання кошторису за загальним фондом	320	429	-2103
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	330	2 261 324	2 609 613
Результати переоцінок	340	512 704	512 674
II. Зобов'язання			
Довгострокові зобов'язання	350		
Короткострокові позики	360		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	370		
Короткострокові векселі видані	380		
Кредиторська заборгованість	390	582 669	1 926 915

Продовження табл. 1.1

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
Розрахунки з постачальниками, підрядчиками та замовниками за виконані роботи й надані послуги	391		
Розрахунки за спеціальними видами платежів	392	65 956	28 302
Розрахунки з податків та платежів	393	23 667	26 675
Розрахунки зі страхування	394	8376	4907
Розрахунки з заробітної плати	395	13 575	8845
Розрахунки зі стипендіатами	396		
Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями	397	1077	
Розрахунки за депозитними сумами	398	117 797	1 590 025
Розрахунки за іншими операціями	399	352 221	268 071
III. Доходи			
Доходи загального фонду	400		
Доходи державного бюджету	401		
Доходи місцевого бюджету	402		
Доходи спеціального фонду	410		
Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги	411		
Доходи за іншими джерелами власних надходжень	412		
Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	413		
Доходи, спрямовані на покриття	414		

дефіциту загального фонду			
Доходи за витратами майбутніх періодів	415		
Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	420		
Баланс	430	3 689 924	5 481 649

Продовження табл. 1.1

ДОВІДКА ДО РАХУНКА 70 «ДОХОДИ ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ»

Дебет	Код рядка	Сума за кошторисом видатків	Кредит	Код рядка	Сума за кошторисом видатків
1	2	3	4	5	6
Віднесено на рахунки 641, 642	440		Залишок на початок року	530	429
Списано безнадійних боргів	450		Надійшли асигнування за загальним фондом протягом року	540	357 837
			Зокрема:		
			з державного бюджету	541	257 837
з місцевого бюджету	542				
Списано нестач, матеріалів, прийнятих на рахунок установи	460		Оприбутковано залишків матеріалів	550	
	470	260 369	Виплати, здійснені в централізованому	560	
	480				

			порядку розпорядником коштів вищого рівня за рахунок кошторису даної установи		
	490			570	
	500			580	
				590	
				600	
	510		Разом	610	258 266
Разом	520	260 369	Залишок за рахунком на кінець кварталу	620	-2103

Закінчення табл. 1.1

ДОВІДКА ДО РАХУНКА 71 «ДОХОДИ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ» (у частині інших надходжень)

Дебет	Код рядка	Сума за кошто- рисом видатків	Кредит	Код рядка	Сума за кошто- рисом видатків
1	2	3	4	5	6
			Залишок на початок року	630	429
Списано за субвенціями		112 115	Надійшло асигнувань за іншими надходженнями спеціального фонду (одержаними за розподілами)	640	3 333 737
Списано видатки за		2 873 333	Надійшло асигнувань безпосередньо на	650	

спецфондом			ім'я установи, за іншими надходженнями спеціального фонду (одержаними без розподілів)		
			Разом	660	5 595 661
Разом		2 955 448	Залишок за рахунком на кінець кварталу	670	2 609 613

Керівник

Головний бухгалтер

« ___ » _____ 200__ р.

Витрати (розділ III балансу) характеризуються такими статтями: «Видатки загального фонду», «Видатки спеціального фонду», «Виробничі витрати».

Активи й витрати бюджетних установ не оцінюються щодо їхньої здатності трансформуватися у грошові кошти, а тому й розділи активу балансу не розміщуються за ознаками зростаючої ліквідності, як це прийнято в балансі госпрозрахункових підприємств.

Статті пасиву балансу об'єднано також у три розділи. **Власний капітал** (розділ I пасиву балансу) містить такі статті: «Фонд у необоротних активах», «Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах», «Фінансовий результат».

Сума власного капіталу бюджетної установи є абстрактною величиною. Водночас власний капітал (фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах) є основою для започаткування та подальшого здійснення фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, одним із найважливіших її показників.

Розділ II «Зобов'язання» містить статті, на яких відображається заборгованість установи за довгостроковими і поточними зобов'язаннями, кредиторська заборгованість юридичних та фізичних осіб.

Доходи загального і спеціального фондів відображають у розділі III «Доходи».

Отже, статті активу й пасиву балансу згруповано у відповідні розділи з таким розрахунком, щоб якомога чіткіше проглядався взаємозв'язок між активами установи, її витратами і джерелами їх формування.

Важливою складовою балансу бюджетних установ є **довідки про рух асигнувань загального та спеціального фондів**, які дають змогу органам Державного казначейства і вищим органам контролювати надходження та використання бюджетних коштів.