

Л. В. Бабенко, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Академії митної служби України
О. О. Яременко, курсант факультету економіки
і менеджменту Академії митної служби України

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ТА ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ У МИТНИХ ОРГАНАХ

У статті розглянуто теоретико-методологічні основи і визначено шляхи вдосконалення обліку й контролю бюджетних асигнувань у митних органах. Досліджено напрямки проведення обліково-аналітичних процедур з питань використання бюджетних асигнувань.

В статье рассмотрены теоретико-методологические основы и определены пути совершенствования учета и контроля бюджетных ассигнований в таможенных органах. Исследованы направления проведения учетно-аналитических процедур по вопросам использования бюджетных ассигнований.

Theoretical and methodological bases and the ways to improve accounting and control of budget appropriations for customs authorities are considered in the article. The directions of accounting and analytical procedures for the use of budgetary funding are studied.

Ключові слова. Бюджетні асигнування, касові і фактичні видатки, реєстраційні рахунки, розпорядники коштів, кошториси, доходи, видатки, загальний фонд, спеціальний фонд.

Вступ. На даний час усе більше уваги приділяється методиці розподілу фінансових ресурсів, яка б урахувала стратегічні програми уряду, пріоритетність напрямків діяльності бюджетних організацій та установ, спроможність їх використовувати отримані бюджетні кошти. Для забезпечення оперативного контролю органами Державного казначейства України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку.

Фінансування бюджетних установ обумовлює необхідність застосування уніфікованої методики обліку аналізу використання бюджетних коштів. Це, у свою чергу, потребує комплексного вивчення ефективності реалізації бюджетних асигнувань на забезпечення господарської діяльності юридичних осіб – одержувачів бюджетних коштів у рамках затвердженого кошторису. Обсяг передбачуваних витрат згідно з кошторисами закріплюється в бюджетах, які приймаються на відповідних рівнях.

Актуальність дослідження визначається тим, що доходи бюджетних установ є основним джерелом для здійснення діяльності, тому раціональна організація обліку доходів та систематичний контроль за їх використанням сприяють ефективній діяльності бюджетної установи.

Значний внесок у теорію та методологію бюджетного фінансування внесли такі вчені, як В. Д. Бакуменко, В. Г. Бодров, Ю. В. Вороненко, Л. І. Жаліло, В. М. Лехац, В. Ф. Москаленко, Н. Р. Нижник, В. М. Князев, І. В. Розпугенко, В. А. Скуратівський, В. П. Троня та ін.

© **Л. В. Бабенко, О. О. Яременко, 2012**

Питанню обліку та аналізу доходів і витрат кошторису бюджетних установ присвячено праці П. Й. Атамаса, В. І. Голікова, Л. Гуцайлюк, Р. Т. Джоги, І. А. Зіміної, Ю. Іваченко та інших. Віддаючи належне науковим напрацюванням учених, проблема пошуку нових відходів до формування кошторисів бюджетних установ в умовах стрімких ринкових перетворень та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження. Значною мірою це зумовлено трансформаційними процесами в Україні, спрямованими на досягнення міжнародних стандартів економічної діяльності.

Постановка завдання. Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних засад та визначенні шляхів удосконалення обліку та контролю бюджетних асигнувань у митних органах. Діяльність підприємств бюджетної сфери обумовили нові вимоги щодо планування і розподілу бюджетних коштів, використання нових джерел інформації для проведення аналізу базових фінансових показників. Відтак потребують подальших досліджень напрямки та процедури проведення обліково-аналітичних процедур з питань використання бюджетних асигнувань.

Результати дослідження. Доходи, видатки та витрати бюджетних установ – це самостійні об'єкти обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, оскільки зв'язок між ними має причинно-наслідковий характер. У загальній системі бухгалтерського обліку митниці саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, про що, до речі, свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків. Для обліку коштів

загального фонду на початок нового бюджетного періоду в казначействі відкривається реєстраційний рахунок. Факти зарахування коштів на цей рахунок підтверджують платіжними дорученнями та виписками з рахунка, в яких обов'язково вказуються відправник коштів, одержувач, коди рахунків та період, за який надійшли асигнування та інші реквізити.

Також під час отримання асигнувань здійснюється запис у Картці (книзі) аналітичного обліку отриманих асигнувань. Картка (книга) аналітичного обліку використовується для відображення однойменної інформації. Зазначений реєстр аналітичного обліку ведеться за кожним кодом програмної класифікації видатків згідно з кодами економічної класифікації видатків. Картка (книга) відкривається на один рік з одночасним внесенням показників кошторису з асигнувань, які поділяються за напрямками забезпечення кодами економічної класифікації видатків. Картка (книга) відкривається за кожним кодом програмної класифікації видатків відповідно до кодів економічної класифікації видатків на рік.

На основі Картки (книги) аналітичного обліку асигнувань та книги аналітичного обліку асигнувань, перерахованих нижчим установам, заповнюється меморіальний ордер № 3 – накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державної казначейської служби. Записи здійснюються на підставі щоденних виписок із реєстраційних рахунків з платіжними дорученнями, що до них додаються.

Для обліку асигнувань митниці використовує 321 рахунок “Реєстраційний рахунок”. Для обліку доходів за загальним фондом призначено рахунок 701 “Асигнування з державного бюджету на видатки установи та на інші заходи”. Основними первинними документами з обліку надходжень і використання бюджетних асигнувань є акти, договори, угоди, контракти, платіжні доручення, квитанції, виписки з банку [1]. Облік доходів спеціального фонду здійснюється на рахунку 71 “Доходи спеціального фонду” і 72 “Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт”. Кошти надходять на рахунки 323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги” та 324 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”, які є активними. На основі первинних документів заповнюється меморіальний ордер № 3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначействі України (установах банків)”. Облік операцій з нарахування доходів спеціального фонду ведеться в меморіальному ордері № 14 “Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ”. На основі цих ордерів формується книга “Журнал-головна”, що ведеться за субрахунками, на рахунках за минулий рік.

Цільове та ефективне використання державних ресурсів та коштів місцевих бюджетів здійснюється шляхом внутрішнього та зовнішнього контролю. Функції внутрішніх та зовнішніх контрольних органів проілюстровано на рис. 1.

Одним із методів контролю за використанням бюджетних асигнувань є аналіз виконання кошторису бюджетної установи. Завдання аналізу конкретизуються у процесі вивчення видатків за окремими їх видами і спрямуваннями. Для цього слід вивчити склад і структуру видатків: видатки групуються за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету, потім визначається питома вага кожної групи видатків у їх загальній сумі й виконується їх порівняння з показниками кошторису і попереднього року.

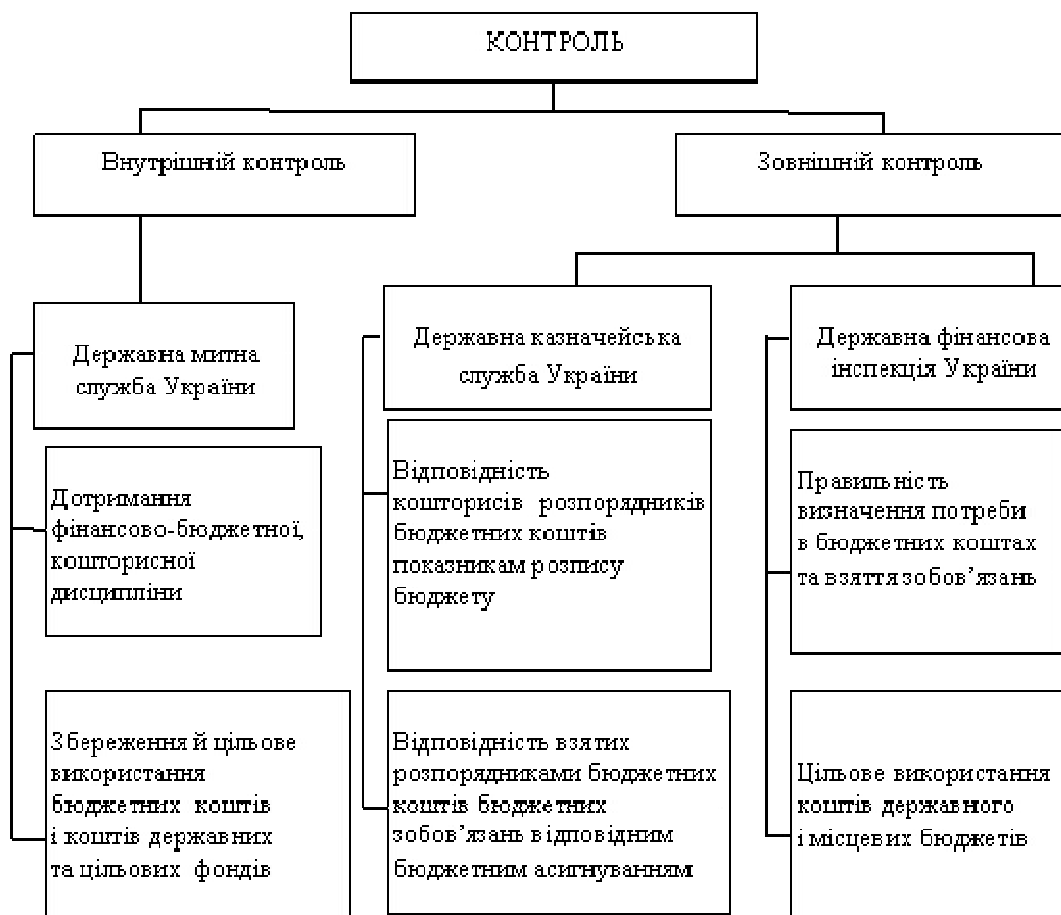


Рис. 1. Функції внутрішніх та зовнішніх контрольних органів [2, 3, 4]

Необхідні для аналізу дані митної установи наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Виконання кошторису видатків

Стаття видатків	КЕКВ	За кошторисом		Фактично		Відхилення, + (-)	
		сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, в. п.
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110	18 410	72,29	18 428	71,99	18	- 0,3
Нарахування на заробітну плату	1120	6627	26,02	6724	26,27	97	0,25
Придбання матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130	216	0,85	215	0,84	- 1	- 0,01
Видатки на відрядження	1140	34	0,13	49	0,2	15	0,07
Оплата послуг та енергоносіїв	1160	180	0,71	181	0,7	1	- 0,01
Разом	-	25 467	100,00	25 597	100,00	130	x

У процесі виконання кошторису слід виявити відхилення фактичних видатків від передбачених кошторисом у цілому і за окремими статтями. Так, митна установа допустила перевитрати кошторисних призначень на загальну суму 130 000 грн. Грошові кошти за кошторисом освоєно повністю. Особливо

високий рівень освоєння коштів на видатки на відрядження (44,12 %), на нарахування на заробітну плату (1,46 %), на оплату праці працівників (0,1 %).

Важливим елементом аналізу видатків бюджетної установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових ($Kв$) і фактичних видатків ($\Phiв$). Вони розраховуються за формулами, що унаочнюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$Kв = 3н + П - 3к, \quad (1)$$

де $3н$ – залишки коштів установи на початок року;

$П$ – сума коштів, перерахованих за рік;

$3к$ – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$\Phiв = Kв - (3Кн - 3Кк) + (3Мн - 3Мк) + (3Дн - 3Дк) + (ПОн - ПОк), \quad (2)$$

або

$$\Phiв = Kв + (3Кк - 3Кн) - (3Мк - 3Мн) - (3Дк - 3Дн) + (ПОк - ПОн), \quad (3)$$

де $3Кн, 3Кк$ – заборгованість кредиторська на початок і кінець року;

$3Мн, 3Мк$ – залишки на рахунках матеріалів на початок і кінець року;

$3Дн, 3Дк$ – заборгованість дебіторська на початок і кінець року;

$ПОн, ПОк$ – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року.

Вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками здійснюється в цілому за кошторисом і за окремими його статтями з використанням даних звіту про виконання кошторису видатків (ф. № 2), балансу виконання кошторису видатків (ф. № 1), обліку касових і фактичних видатків за окремими статтями і видами. Провівши такий аналіз, можна констатувати, що в установі фактичні видатки в цілому перевищують касові на суму 115 тис. грн. Водночас касові видатки на послуги зв'язку виявилися більшими за фактичні на 2 тис. грн, що, можливо, викликано перерозподілом коштів між видами послуг таких, як комунальні та послуги зв'язку. Тенденції щодо надходження та використання бюджетних асигнувань можна розглянути на рис. 2.

Таким чином, у 2009 р. надходження та використання бюджетних асигнувань було виконано стовідсотково, у 2008 р. – на 95,17 %, тобто невикористано 4,83 %, у 2010 р. використані бюджетні асигнування становили 102,15 %, тобто перевищення використаних асигнувань із надходженнями на 2,15 %.



Рис. 2. Надходження і використання бюджетних асигнувань, тис. грн

Ознайомившись із різними поглядами науковців та практикуючих бухгалтерів стосовно обліку в бюджетних установах, виникає думка про необхідність гармонізації обліку в бюджетних установах за міжнародними стандартами, адже національні стандарти бухгалтерського обліку не поширюються на бюджетні установи [5, 68]. Митні органи у своїй діяльності керуються наказами та інструкціями Державної казначейської служби України. В міжнародній практиці для відображення операцій в обліку їх показники повинні мати властивість зіставлення з метою забезпечення доступності та зрозумілості інформації у звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Розглянувши аспекти бухгалтерського обліку в митних органах, можна виділити такі проблемні напрямки, які виникають під час здійснення обліку:

- виконання бюджетів за видатками відбувається через виділення асигнувань замість ефективнішої системи – погашення зобов'язань;
- недоліки у формулюванні облікових визначень, які б повністю враховували загальноєкономічні позиції та облікові елементи;

– створення нормативно-правового та науково-методологічного забезпечення з процедури наближення методики обліку в бюджетних установах України до міжнародних стандартів.

Усі вищенаведені недоліки впливають на організацію роботи працівників як бюджетних установ, так і Державної казначейської служби України, несвочасності надання інформації до різних контрольних органів, що призводить до зниження ефективності діяльності бюджетної установи в цілому, а також значно збільшує обсяги облікових робіт.

На нашу думку, вагомий недолік – це відсутність єдиного підходу до визначення переліку напрямків використання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету в плані асигнувань та кошторисі. Так, план асигнувань складається за місяцями звітного року із зазначенням лише захищених статей, у той час як кошторис містить більшу деталізацію кодів за надходженнями і видатками. Такі розбіжності з практичного погляду потребують як від працівників бухгалтерії Державної казначейської служби, так і бухгалтерів бюджетної установи здійснення значної деталізації надходжень і видатків у додаткових листах – розшифровках, що призводить до нерівномірності завантаження облікових працівників та збільшення обсягу роботи. На наш погляд, було б доцільно у плані асигнувань наводити статті за більш деталізованими кодами класифікації згідно з кошторисом, додатково ввести форму кошторису за загальним фондом з розбивкою за місяцями надходжень і видатків.

Для здійснення основних та конструктивних кроків з огляду на розбіжності між вітчизняним та міжнародним досвідом в обліку бюджетних організацій було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі від 16.01.2007 р. № 34 із змінами і доповненнями від 10.11.2010 р. № 1021. Ця стратегія прийнята і для митних органів. Вона окреслює:

– удосконалення системи бухгалтерського обліку:

1) розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;

2) розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

– удосконалення системи фінансової звітності:

1) удосконалення методології складання форм звітності;

2) розроблення і запровадження нових форм фінансової звітності;

3) удосконалення методів складання і консолідації фінансової звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;

– створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи:

1) модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;

2) забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора;

3) посилення контролю з боку органів Державної казначейської служби за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

4) уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства та суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем [6].

Важливим аспектом удосконалення обліку є галузевий підхід у побудові бухгалтерського обліку та фінансової звітності, тобто створення методологічного і методичного забезпечення, що відображало б галузеву специфіку митних органів.

Безперечно, необхідно зближення вітчизняного та міжнародного досвіду. Не відповідають МСБОДС за методикою розрахунку кінцеві фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій. У митних органах вони обліковуються на рахунку “Результати виконання кошторису”, залишок на якому в кінці календарного року формується як результат списання всіх доходів та видатків. У міжнародній обліковій практиці, відповідно, на рахунку “Надлишок/дефіцит у результаті звичайної діяльності” обліковується різниця, що залишається після вирахування витрат, які виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності. Зазначений показник коригується на фінансовий результат від екстраординарних подій, утворюючи залишок на рахунку “Чистий надлишок/дефіцит”. Тому ми вважаємо необхідним додати рядки в форму балансу митних органів, що будуть відображати надлишковий та дефіцитний результат виконання кошторису. Якщо доходи перевищують витрати, то це необхідно вважати надлишком, якщо навпаки – дефіцитом.

Пропонуємо проект удосконалення форми балансу, а саме: внести зміни – рядок “Результат виконання кошторису за загальним і спеціальним фондом” доповнити рядками “дефіцит асигнувань” чи “надлишок асигнувань” відповідно до міжнародних стандартів. З метою удосконалення організації обліку доходів установи пропонуємо: конкретний розподіл між працівниками бухгалтерії обов'язків щодо ведення обліку окремих ділянок, використання принципу нарахування при відображенні в обліку операцій, який би дозволив об'єктивно оцінити активи і зобов'язання установи. Необхідне наближення вітчизняного та міжнародного досвіду.

Перелічені напрями дозволять забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів, покращити стан організації обліку, підвищити ефективність діяльності установи.

Висновки. У статті узагальнено теоретичні засади обліку бюджетних асигнувань, розглянуто нормативно-законодавчу базу обліку бюджетних асигнувань та процедури первинного документування операцій обліку бюджетних асигнувань, проведено аналіз ефективності використання бюджетного фінансування.

Ми вважаємо, що один з недоліків – це відсутність єдиного підходу до визначення переліку напрямків використання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету в плані асигнувань та кошторису. Такі розбіжності з практичного погляду потребують як від працівників бухгалтерії Державної казначейської служби, так і бухгалтерів бюджетної установи здійснення значної деталізації надходжень і видатків у додаткових листах – розшифровках, що призводить до нерівномірності завантаження облікових працівників та збільшення обсягу роботи.

На наш погляд, подальші дослідження можуть бути спрямовані на забезпечення процедури наближення обліку бюджетних установ до міжнародних стандартів.

Література

1. Поверінна Т. Аналітичний облік асигнувань, касових і фактичних видатків бюджетних установ [Електронний ресурс] / Т. Поверінна // Баланс–бюджет: школа бухгалтера. – Режим доступу: <http://www.balance.ua/ua/download/budget/071818.pdf>.

2. Про затвердження Інструкції з підготовки, проведення контрольних заходів з питань фінансово-господарської діяльності та реалізації їх матеріалів у митній службі України : Наказ ДМСУ від 11.05.2004 р. № 326 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0646-04>.

3. Про Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13.04.2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>.

4. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>.

5. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Серія: економічні науки. – № 4 (50). – 2009. – С. 67–70.

6. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=34-2007-%EF>.