

УДК: 657.1:330.

О.В.Стадніченко,

аспірант, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ

ОБЛІК ВИДАТКІВ ЗА ЗАХИЩЕНИМИ СТАТТЯМИ БЮДЖЕТУ: ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ, АНАЛІЗ СТАНУ ТА ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ

Анотація. На основі дослідження основних положень обліку видатків за захищеними статтями бюджету обґрунтовано шляхи удосконалення методики та організації їх бухгалтерського обліку.

Annotation. On the basis of research of substantive provisions of account of charges after the protected items of budget the ways of improvement of methodology and organization of them are reasonable record-keeping.

Ключові слова: Видатки, бюджет, бюджетна класифікація, захищені статті, методика обліку.

Вступ

Питання удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку видатків бюджету постійно знаходяться в колі наукових пошуків. Втім, значний науковий доробок з цього напрямку містить окремі прогалини. Так, потребують вивчення питання удосконалення методики та організації обліку видатків саме в частині захищених статей.

Актуальність наукових досліджень з удосконалення методики та організації обліку видатків за захищеними статтями видатків бюджету обумовлена їх значенням для економіки країни за соціально-орієнтованою моделлю та об'єктивною необхідністю переходу до єдиних організаційних і методичних засад ведення бухгалтерського обліку у секторі загального державного управління.

Відтак, дослідження потребують аспекти:

- методичні засади обліку видатків за захищеними статтями бюджету;
- забезпеченість облікового процесу за видатками регламентуючими документами методичного характеру;
- оцінка повноти інформаційної бази, сформованої за даними бухгалтерського обліку.

Постановка задачі

Мета дослідження полягає у вивченні методичних засад обліку видатків за захищеними статтями бюджету в вищих навчальних закладах (ВНЗ), аналізі положень нормативно-правових актів у частині захищених статей видатків бюджету, виявленні їх недоліків та розробки пропозицій з удосконалення чинного нормативно-правового поля, методики та організації бухгалтерського обліку захищених статей видатків бюджету.

Результати

Механізм реалізації соціальної політики держави полягає в тому, що захищеними статтями видатків бюджету визнаються статті видатків Державного бюджету України, обсяг яких не може змінюватися при проведенні скорочення затверджених бюджетних призначень [1].

До переліку захищених статей видатків загального фонду Державного бюджету України включено видатки за їх економічною структурою: оплата праці працівників бюджетних установ; нарахування на заробітну плату; придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів; забезпечення продуктами харчування; оплата комунальних послуг та енергоносіїв; обслуговування державного боргу; поточні трансферти населенню; поточні трансферти місцевим бюджетам.

Окрім того, склад захищених статей видатків бюджету постійно розширюється. Так, з 2005 року включено до складу захищених видатків Державного бюджету України видатки на підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації, фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки [2].

Чинна методика бухгалтерського обліку видатків установ сектору загального державного управління загалом та ВНЗ зокрема підпорядкована потребам

системи міжбюджетних відносин в Україні, оскільки використання коштів бюджетів здійснюється виключно через систему розпорядників бюджетних коштів, уповноважених на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету [3].

Казначейська система виконання бюджетів передбачає застосування в бухгалтерському обліку в секторі загального державного управління касового методу та методу нарахування. Паралельне їх застосування потребує визнання видатків в бухгалтерському обліку бюджетних установ як в момент сплати грошових коштів, так і в момент їх фактичного виникнення, що обумовлює розподілення видатків залежно від етапу руху бюджетних коштів на касові та фактичні.

Визнання видатків в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів спричиняє наявність в бухгалтерському обліку ВНЗ об'єкту обліку «касові видатки».

Методика бухгалтерського обліку касових видатків розпорядників бюджетних коштів загалом та ВНЗ зокрема, безпосередньо пов'язана з методикою бухгалтерського обліку руху грошових коштів на рахунках, відкритих на ім'я розпорядника бюджетних коштів в органах ДКУ та установах банків. Оскільки на сьогодні за чинною методикою казначейської системи виконання бюджетів запроваджено метод погашення зобов'язань, бухгалтерський облік надходження асигнувань загального фонду корелює з обліком касових видатків та обліком зобов'язань.

Облік грошових коштів загального фонду ведеться на активному субрахунку 1-го рівня 321 «Реєстраційні рахунки» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, за дебетом якого проводиться облік грошових коштів, що надійшли у вигляді асигнувань із загального фонду бюджету на видатки установи та інші заходи; за кредитом – проводяться суми касових видатків загального фонду. За дебетом активних субрахунків 1-го рівня 323, 324, 325, 326 фіксуються суми надходжень за відповідними видами коштів згідно класифікаційних ознак доходів бюджетних установ, за кредитом – проводяться суми касових видатків спеціального фонду.

Узагальнення інформації щодо касових видатків в розрізі кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку передбачає щомісячне відкриття Накопичувальних відомостей руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (Меморіальний ордер № 2 (форма № 381-бюджет)) та Накопичувальних відомостей руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (Меморіальний ордер № 3 (форма № 382-бюджет)), що складаються окремо за кожним рахунком відкритим на ім'я установи.

Згідно чинної облікової методики об'єкт бухгалтерського обліку бюджетних установ «фактичні видатки» передбачає визнання в обліку видатків в момент їх виникнення, незалежно від дати сплати грошових коштів.

В бухгалтерському обліку бюджетних установ фактичні видатки фіксуються накопичувальним підсумком з початку бюджетного року за дебетом активних синтетичних рахунків 80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду». Методика обліку базується на обов'язковому обґрунтуванні фактичних видатків документами: актами; вимогами; забірними картками; звітами про використання коштів; рахунками; розрахунково-платіжними відомостями; накладними, тощо.

Операції з обліку фактичних видатків систематизуються в облікових регістрах в розрізі кореспонденції субрахунків та кодів економічної класифікації видатків з відокремленим відображенням фактичних видатків за джерелами їх покриття: Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами (Меморіальний ордер N 4 (форма N 408 (бюджет)); Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій (Меморіальний ордер N 5 (форма N 405 (бюджет)); Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами (Меморіальний ордер N 6 (форма N 409 (бюджет)); Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (Меморіальний ордер N 7 (форма N 410 (бюджет)); Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами (Меморіальний ордер N 8 (форма N 386 (бюджет)); Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування (Меморіальний ордер N 12 (форма N 411 (бюджет)); Накопичувальна відомість витрачання матеріалів (Меморіальний ордер N 13 (Форма N 396 (бюджет)).

Окрім того, методика бухгалтерського обліку видатків передбачає їх фіксацію в розрізі економічних елементів. Проведені касові видатки узагальнюються накопичувальним підсумком з початку бюджетного року до його завершення в Картках аналітичного обліку касових видатків. Інформація щодо операцій з обліку фактичних видатків накопичувальним підсумком з початку бюджетного року до його завершення систематизується їх реєстрацією в Картках аналітичного обліку фактичних видатків. Зазначені облікові регістри відкриваються щомісячно та ведуться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Методикою бухгалтерського обліку передбачено відкриття та ведення за кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду окремих карток.

Окрім того, інформація щодо касових та фактичних видатків за КЕКВ 2000 «Капітальні видатки» систематизується у Картці аналітичного обліку капітальних видатків. Це дозволяє порівнювати обсяг надходження коштів на забезпечення інвестиційної діяльності бюджетної установи з обсягом перерахованих коштів й вартістю отриманих активів, що втілюють майбутні економічні вигоди або потенціал корисності.

Інформація щодо видатків бюджетних установ в розрізі їх класифікаційних ознак узагальнюється у формах квартальної та річної звітності [4 ; 5]. Порядок узагальнення інформації щодо видатків бюджетних установ в розрізі їх класифікаційних ознак у формах квартальної та річної звітності представлено у табл. 1.

Таблиця 1. Методика узагальнення інформації щодо видатків розпорядників бюджетних коштів

Форма звітності	Періодичність складання			
	Квартальна		Річна	
	Об'єкт обліку		Об'єкт обліку	
	Касові видатки	Фактичні видатки	Касові видатки	Фактичні видатки

Баланс (форма №1)	-	Рядок 290, рядок 300	-	Рядок 290, рядок 300
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м)	Графа 8	Графа 9	Графа 7	Графа 8
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами (форма №4-1д, №4-1м)	Графа 10 – 11	Графа 12 – 13	Графа 10 – 11	Графа 12 – 13
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (форма №4-2д, №4-2м)	Графа 8	Графа 9	Графа 8	Графа 9
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-3д, №4-3м)	Графа 9	Графа 10	Графа 9	Графа 10
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма №4-4д)	Графа 8	Графа 9	Графа 8	Графа 9
Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма №4-3д.1, №4-3м.1)	Графа 11 – 12	Графа 13 – 14	Графа 13 – 14	Графа 14 – 15
Звіт про результати фінансової діяльності (форма №9)	-	-	-	Рядок 200, рядок 500

Отже, основоположною засадою бухгалтерського обліку установ сектору загального державного управління загалом та ВНЗ зокрема, є організація та методика як аналітичного обліку, так і складання фінансової звітності за бюджетними програмами у розрізі економічної сутності видатків. При цьому, аналітичний облік захищених видатків бюджету ВНЗ має бути обумовлений їх номенклатурою.

По мережі установ Міністерства освіти і науки України всі етапи облікового процесу захищених видатків бюджету організовано за напрямками:

- ознака функціональної діяльності:

0140 Фундаментальні дослідження;

0150 Дослідження і розробки у сфері державного управління;

0941 Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації;

0942 Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації;

0980 Дослідження і розробки у сфері освіти;

- економічна сутність:

1110 Оплата праці працівників бюджетних установ;

1120 Нарахування на заробітну плату;

1132 Медикаменти та перев'язувальні матеріали;

1160 Оплата комунальних послуг та енергоносіїв;

1170 Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення;

1340 Трансфerti населенню, пов'язані з соціальним захистом та соціальним забезпеченням (в тому числі пенсії, повернення заощаджень громадян);

- метод формування бюджету:

2201020 "Фундаментальні дослідження у вищих навчальних закладах";

2201030 "Забезпечення діяльності Державного фонду фундаментальних досліджень";

2201040 "Прикладні розробки за напрямками науково-технічної діяльності вищих навчальних закладів";

2201060 "Розробки найважливіших новітніх технологій науковими установами";

2201070 "Виконання зобов'язань України у сфері міжнародного науково-технічного співробітництва";

2201080 "Державні премії та стипендії в галузі освіти, науки і техніки";

2201150 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації";

2201160 "Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації";

2201290 "Дослідження на антарктичній станції "Академік Вернадський";

2201320 "Підвищення кваліфікації керівних працівників і спеціалістів харчової і переробної промисловості ";

2201340 "Фінансова підтримка розвитку інфраструктури у сфері наукової діяльності ";

2201430 "Підготовка кадрів Національним технічним університетом "Київський політехнічний інститут";

2201500 "Підготовка кадрів "Національним авіаційним університетом";

2201530 "Підготовка кадрів для гуманітарної сфери національним університетом " Острозька академія ";

2201560 "Фундаментальні дослідження у сфері державного управління";

2206010 "Фундаментальні дослідження у сфері природничих і технічних, гуманітарних і суспільних наук";

2206020 " Прикладні розробки з пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки та технічне оснащення наукової бази Київського національного університету ім. Тараса Шевченка";

2206050 "Підготовка кадрів Київським національним університетом імені Тараса Шевченка".

При цьому, окремі видатки Міністерства освіти і науки України, є захищеними за декількома ознаками. Так, видатки за державними цільовими програмами 2201040 "Прикладні розробки за напрямами науково-технічної діяльності вищих навчальних закладів" та 2206020 "Прикладні розробки з пріоритетних напрямів розвитку науки і техніки та технічне оснащення наукової бази Київського національного університету ім. Тараса Шевченка" є захищеними за ознаками, які дублюють одна одну. По-перше, формулювання назви програми дає підстави відносити видатки на їх виконання до складу захищених. По-друге, відповідно до економічної сутності здійснюваних операцій обліковуються за КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення». Слід зазначити, що видатки за цими програмами спрямовані на виконання функції 0980 «Дослідження і розробки у сфері освіти».

Видатки за всіма державними цільовими програмами, що спрямовані на виконання функцій 0941 Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації та 0942 [Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації є захищеними за двома ознаками. По-перше, видатки на виконання зазначених функцій є видатками бюджету на підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації. По-друге, відповідно до економічної сутності здійснюваних операцій обліковуються за КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення».

Видатки за державними цільовими програмами 2201190 "Інформатизація загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладів, комп'ютеризація сільських шкіл, забезпечення навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін" та 2206040 "Проведення з'їздів, симпозіумів, конференцій і семінарів Київським національним університетом ім. Тараса Шевченка" є захищеними оскільки відповідають економічній сутності здійснюваних операцій за КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення». Зазначені видатки спрямовані на виконання функції 0980 «Дослідження і розробки у сфері освіти».

Втім, серед переліку державних цільових програм, що виконуються установами мережі Міністерства освіти і науки України наявні окремі програми, видатки за якими не можливо повністю віднести до складу захищених.

Зокрема, номенклатура видатків за державною цільовою програмою 2201070 «Виконання зобов'язань України у сфері міжнародного науково-технічного співробітництва» містить як захищені економічні елементи: 1111 «Заробітна плата», 1120 «Нарахування на заробітну плату», 1160 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв», 1170 «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення», так і економічні елементи, що не є захищеними: 1130 «Придбання товарів і послуг». Однак, якщо розглядати видатки на виконання зазначеної державної цільової програми з позиції їх функціонального призначення, всі видатки на виконання цієї програми слід вважати захищеними, оскільки програма спрямована на виконання функції 0150 «Дослідження і розробки у сфері державного управління».

Це обумовлює об'єктивну необхідність перегляду складу, функціонального призначення державних цільових програм та економічної сутності операцій з виконанням яких пов'язані видатки у системі Міністерства освіти і науки України.

Методика та організація обліку захищених статей видатків бюджету потребує удосконалення під впливом необхідності усунення прогалин нормативно-методичного забезпечення щодо захищених статей видатків бюджету. Чинна облікова методика унеможливує отримання повної інформації при зведенні облікових показників щодо захищених видатків бюджету, оскільки при формуванні Інформації про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України до їх складу відносяться тільки видатки у розрізі КПКВ та КЕКВ без зазначення їх функціонального спрямування [6].

Викладене вище обумовлює необхідність перебудови методики та організації бухгалтерського обліку як видатків загалом так і захищених статей видатків бюджету.

Окрім того, модернізація бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління передбачає обґрунтований перехід на уніфікований план рахунків та оновлення змісту та форми фінансової звітності в державному секторі, уточнення загальних вимог до визнання і розкриття її елементів.

Слід зазначити, що фундаментальне оновлення змісту та форми фінансової звітності спрямоване на узагальнення інформації щодо діяльності всіх суб'єктів державного сектору: установ та державного/місцевих бюджетів за звітний період.

Чинна методика бухгалтерського обліку як бюджетних установ так і державного/місцевих бюджетів передбачає ведення аналітичного обліку в розрізі економічних елементів з групуванням їх та узагальненням інформації за державними цільовими програмами. Втім, процес формування повної інформаційної бази з виконання державного/місцевих бюджетів потребує інформації стосовно планових показників та фактичного їх виконання за видатками за ознакою функціональної діяльності (КФКВ).

Зокрема, з 1 січня 2013 відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [7] та у відповідності до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі МСБОДС) складання та подання фінансової звітності передбачено за ознакою функціональної діяльності.

Розкриття інформації у Звіті про фінансові результати щодо видатків бюджету передбачено за ознакою функціональної діяльності, щодо видатків установ – за

ознакою економічної сутності.

Отримання повної інформації щодо захищених статей видатків бюджету обумовлює необхідність складання Інформації про виконання захищених статей видатків Державного бюджету в розрізі КФКВ, з наведенням переліку державних цільових програм, видатки за якими є захищеними відповідно до ознаки функціональної діяльності з їх розмежуванням за КЕКВ, та переліку державних цільових програм, окремі видатки на виконанні яких є захищеними за ознакою економічної сутності, з їх розмежуванням за цими КЕКВ.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України Про бюджетну класифікацію та її запровадження економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, усі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансферти населенню, та інші категорії) [8] (підкреслено мною).

Класифікаційна ознака «Дослідження і розробки» не слід пов'язувати з ознаками економічної сутності, оскільки вона не дає економічної характеристики операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки та не пов'язана з їх предметними ознаками. Зазначена ознака є характеристикою функцій, з виконанням яких пов'язані ці видатки, та являє собою ознаку функціональної діяльності.

Висновки

На сьогодні, методика обліку видатків бюджету за захищеними статтями ґрунтована на обліку видатків як в кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку, так і обліку за економічними елементами в розрізі кодів економічної класифікації видатків, з відокремленим обліком касових (що обліковуються за принципом обліку «дата операції») і фактичних видатків (що обліковуються за принципом «нарахування») за кожною державною цільовою програмою. З метою забезпечення процедур аналізу та контролю на різних рівнях управління бюджетними ресурсами доцільним вбачається формування облікової інформації щодо захищених статей видатків бюджету та узагальнення її у звітних формах у розрізі КФКВ, КПКВ та КЕКВ.

Застосування при плануванні та веденні бухгалтерського обліку видатків і його організації у мережі установ Міністерства освіти і науки України КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, державні програми» обмежує аналітичні можливості облікової інформації та ускладнює процедури контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. Зокрема, по мережі установ Міністерства освіти і науки України питома вага видатків, що обліковуються за КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, державні програми» становить близько 70% загальної суми видатків.

Отже, за доцільне вбачається виокремлення зі складу державних цільових програм видатків за КЕКВ 1170 «Дослідження і розробки, державні програми», з переведенням їх до складу державних цільових програм, що виконуються за КФКВ 0140 «Фундаментальні дослідження», 0150 «Дослідження і розробки у сфері державного управління» та 0980 «Дослідження і розробки у сфері освіти» зі здійсненням обліку видатків за повною економічною класифікацією видатків.

Щодо державних цільових програм, функцій з виконанням яких пов'язані видатки на їх виконання класифікуються як 0941 «Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації» та 0942 «Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації», слід зазначити, що планування, організація та методика бухгалтерського обліку видатків за цими програмами потребує змін чинної методики на здійснення планування та обліку за повною економічною класифікацією видатків.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 21 червня 2001 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14&p=1276174288602336>.
2. Про державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27.04.2010 № 2154-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2154-17&p=1276174288602336>.
3. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету: наказ Державного казначейства України від 25.05.2004 N 89. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0716-04&p=1276174288602336>.
4. Про затвердження Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2007 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів від 04.04.2007 N 81 : наказ Державного казначейства України від 10.01.2008 № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0488-07&p=1276174288602336>.
5. Про затвердження Порядку складання річних фінансових звітів за 2007 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів : наказ Державного казначейства України від 10.01.2008 № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1150.35.3&nobreak=1>.
6. Щодо затвердження єдиних (місячних, квартальних та річних) форм звіту про виконання Зведеного бюджету України та зведених форм звіту про виконання Державного бюджету України та бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Державного казначейства України , Міністерства фінансів України від 30.01.2007 N 25. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.20135.9&nobreak=1>.
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101"Подання фінансової звітності" : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0103-10>.
8. Про бюджетну класифікацію та її запровадження : наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 N 604. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1287.58&nobreak=1>.

Стаття надійшла до редакції 13.07.2010 р.



ТОВ "ДКС Центр"