

ЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ СПЕЦФОНДУ У ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Розглянуто теоретичні аспекти сутності доходів та видатків спеціального фонду бюджету. Розроблено аналіз структури останнього та запропоновано пропозиції щодо вдосконалення відображення доходів та видатків спеціального фонду в обліку.

Ключові слова: бюджетна установа, спеціальний фонд, доходи, видатки.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, видатки і результати виконання кошторису. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, що потребує найдокладнішої розробки й опрацювання. Спеціальний фонд бюджетних установ у системі фінансування займає значне місце. За цих умов актуальним постає дослідження теоретичної сутності доходів та видатків спеціального фонду бюджетних установ, форм і методів його здійснення, а також пошуку шляхів ефективного їх використання.

Питання обліку доходів спеціального фонду розглянуті в працях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Андреева І. А., Атамаса П. Й., Білухи М. Т., Джоги Р. Т., Карлін М. І., Левицької С. О., Лемішовського В. І., Лондаренко О. О., Свірка С. В., та інших.

Метою наукового дослідження є вивчення сутності понять доходів та видатків спеціального фонду бюджетної установи, розробка відповідних висновків та напрямів їх удосконалення.

Для реалізації мети дослідження передбачено вирішення наступних завдань: дослідити основні підходи до трактування економічної сутності доходів та видатків як об'єктів бухгалтерського обліку бюджетних установ з метою уточнення змісту понять доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ; розглянути класифікації доходів бюджетних установ та проаналізувати їх з огляду на застосування в практичній діяльності; зробити відповідні висновки та запропонувати напрями удосконалення.

Чітке визначення поняття спеціального фонду віднайти вкрай важко, оскільки численні науковці по-різному підходять до трактування вищезазначеного терміну.

Так Р. Т. Джога під спеціальним фондом розуміє величину коштів, що надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки установи за рахунок цих надходжень [4, с. 198]. Л. В. Черничук трактує поняття спеціального фонду як надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством України, а також

кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти та дарунки [10, с. 55].

Вперше у 2000 році усі позабюджетні кошти бюджетних установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, внесено до його спеціального фонду як власні надходження цих установ та відповідні спеціальні видатки. І це має логічне пояснення, оскільки умови для розвитку господарської діяльності бюджетним установам створила держава. Таким чином, бюджетна установа за рахунок надходжень спеціального фонду проводить видатки, які недостатньо покриваються із загального фонду бюджету або не покриваються зовсім [2, с. 23]. Існування спеціального фонду бюджету законодавчо встановлено Бюджетним кодексом України. Ним визначено, що спеціальний фонд бюджету містить: усі доходи бюджету, що мають спеціальне призначення, у тому числі власні надходження бюджетних установ, гранти або дарунки (у вартісному обчисленні) на конкретну мету; усі видатки бюджету за рахунок доходів спеціального фонду бюджету [1].

Основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний Кодекс України. Він визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Сутність поняття «доходи» в бюджетних установах має дещо інше значення порівняно з цим поняттям для підприємств. Це обумовлено низкою особливостей їх функціонування.

С. О. Левицька наводить таке визначення доходів – отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [6, с. 362]. В. І. Лемішовський стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [7, с. 456]. С. В. Свірко зазначає, що доходи бюджетних установ – це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів для виконання кошторису доходів і видатків [9, с. 229].

При відображенні в обліку доходів спеціального фонду важливе значення має джерело доходів. Відповідно до організаційних особливостей власних надходжень бюджетних установ обґрунтовано впровадження в установах системи обліку доходів за

видами надходжень спеціального фонду, яка в межах цих окремих видів забезпечує відображення, накопичення, оперативний контроль та надання інформації про доходи за спеціальним фондом.

Багато протиріч у наукових працях викликає термін «видатки», який характеризує платежі, що не підлягають поверненню.

Поняття видатки В. Т. Александров трактує, як один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [3, с. 328].

О. О. Лондаренко характеризує видатки бюджету як прямі цільові витрати держави, що забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [8, с. 56].

Видатки – це державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні). Таке визначення наводить Р. Т. Джога [4, с. 36].

М. П. Кучерявенко стверджує, що доходи і видатки всіх бюджетів мають відповідний розподіл, оскільки держава намагається наділити всіх суб'єктів бюджетного права необхідним для виконання їх функцій обсягом доходів. При цьому повинні бути забезпечені збалансованість всіх бюджетів, зацікавленість місцевих органів у збільшенні бюджетних надходжень, запобігання касовим розривам (розбіжність терміну надходження та використання бюджетних коштів), бездефіцитність бюджетів тощо. Окрім того, доходи та видатки кожного бюджету повинні бути найбільшою мірою пов'язані з підвідомчим господарством і соціальною сферою [5, с. 97].

Основними негативними явищами у сфері обліку видатків у бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність відповідних заходів переходу на єдині методичні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

Незважаючи на такі різноманітні трактування терміну «видатки бюджетної установи», на сьогодні існує закріплене у бюджетному кодексі тлумачення.

Видатки – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [1].

Доходи і видатки бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку.

Правильність обліку доходів і видатків бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію. Вимогу використання єдиної класифікації доходів і видатків закладено у Бюджетному кодексі. Бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів і видатків. Вона має такі складові частини: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків (у тому числі – кредитування за вирахуванням погашення) бюджету;

класифікація фінансування бюджету; класифікація боргу [1].

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та підстатті. Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та безоплатні перерахування (трансферти).

Бюджетна класифікація видатків поділяється: за функціональною ознакою (за головними розділами і підрозділами бюджету); за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття); за відомчою структурою (освіта, наука, культура, мистецтво, охорона здоров'я і т. ін.); за програмними ознаками.

Функціональна класифікація видатків дає змогу відстежити динаміку зміни державних видатків різноманітного функціонального призначення з метою проведення їх аналізу, і таким чином прогнозувати видатки наступних років.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків передбачає розподіл бюджетних призначень за бюджетними програмами, які є систематизованим переліком заходів, спрямованих на досягнення загальної мети та їх виконання.

В економічній класифікації видатків наведено чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх наочними ознаками. Економічна класифікація видатків демобілізує використання коштів за їхніми предметними ознаками – заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата комунальних послуг, усі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії і надає можливість виділити захищені статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів. На наш погляд, такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету і забезпечує єдиний підхід до планування і обліку видатків бюджетними установами.

Проаналізувавши класифікацію видатків, можемо зазначити, що вона дає змогу однаково обраховувати доходи і витрати бюджету, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці.

Через двоїстий характер видатків бюджетних установ вони поділяються на касові і фактичні. П. Й. Атамас наводить таке поняття касових видатків – це не видача грошей з каси установи, а касове виконання бюджету (видача грошей з бюджетних рахунків) [2, с. 73].

Касовими видатками вважаються всі виплати, здійснені з поточних чи реєстраційних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкових перерахувань, як стверджує Р. Т. Джога [4, с. 38].

Щодо фактичних видатків, то П. Й. Атамас вважає, що це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами [2, с. 205].

Розпорядниками коштів спеціального фонду є керівники бюджетних установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями. Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетні кошти загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація

видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Але облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Для обліку доходів спеціального фонду бюджетні установи використовують синтетичний рахунок 71 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги», де обліковуються надходження, що отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями. Для обліку видатків спеціального фонду бюджетні установи використовують синтетичний рахунок 81 «Видатки спеціального фонду», де обліковуються видатки спеціального фонду бюджетної установи.

У сучасних умовах питома вага спеціальних коштів у кошторисі доходів і видатків окремих установ значна, тому важливого значення набуває правильно організований облік цих коштів, завдання якого такі:

- контроль за повним і своєчасним надходженням та оприбуткуванням коштів спеціального фонду;
- облік і контроль витрачання коштів спеціального фонду суворо за призначенням відповідно до кошторисних передбачень;
- своєчасне складання і подання звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду для забезпечення вірогідною інформацією всіх рівнів управління.

Проведений нами аналіз визначень сутності понять «доходи» та «видатки» у сучасній економічній літературі засвідчив відсутність єдиного його розуміння фахівцями. Аналізуючи визначення доходів за різними дослідниками, можна зазначити: принципових різниць у них немає, більшість авторів отождоюють їх з надходженнями фінансування з бюджетів. Основною проблемою реформування обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині

методичні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

Отже, для вдосконалення обліку видатків у бюджетних установах необхідно:

- врахувати у процесі формування бюджетної класифікації видатків як міжнародної практики обліку діяльності державного сектору, так і економічних реалій розвитку України;
- врегулювати нормативно-правове забезпечення щодо обліку доходів та видатків спеціального фонду бюджетних установ. Оскільки врегульоване нормативно-правове забезпечення дасть можливість виробити єдині підходи до формування облікової політики доходів та видатків спецфонду, яке буде міцною базою даних для управління та вжиття оперативних заходів щодо негативних явищ, що наявні в організації облікового процесу у бюджетних установах;
- розробити єдиний, удосконалений план рахунків, що відображав би специфіку діяльності бюджетних установ та врахував її реалії в умовах реформування вітчизняної економічної моделі;
- обліковувати і визнавати у звітності доходи та видатки з використанням методу нарахування і норм, характерних для Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що сприятиме уніфікації формування фінансових результатів одержувачів бюджетних коштів. Застосування цього методу забезпечить: отримання повної та достовірної інформації про стан активів і їх зобов'язань, а також дозволить складати повний майновий баланс; перехід на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм; полегшить порівняння звітних даних і дасть можливість для управління.

З огляду на це організація облікового та аналітичного процесу відображення доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ потребує подальшого більш докладного та ретельного дослідження в теорії та на практиці.

Список літератури

1. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Атамас, П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : [навч. посібник] / П. Й. Атамас. – К. : – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
3. Александров, В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров. – К. : НВП „АВТ”, 2004. – 528 с.
4. Джога, Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / Р. Т. Джога. – КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
5. Кучерявенко, М. П. Фінансове право : [навчальний посібник] / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2010. – 288 с.
6. Левицька, С. О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361-369.
7. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи : бухгалтерський облік та оподаткування : [підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп.] / за заг. ред. В. І. Лемішовського. – Львів : Інтеллект-Захід, 2007. – 1104 с.
8. Лондаренко, О. О. Економічна природа видатків та їх вплив на обліково-аналітичні аспекти / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008 р. – №9. – С. 56–60.
9. Свірко, С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : методологія та організація : [навч. посібник] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
10. Черничук, Л. В. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Л. В. Черничук, М. І. Маніли. – Чернівці : Книги – XXI, 2007. – 400 с.

РЕЗЮМЕ

Усик Ирина

Значение доходов и расходов спецфонда в деятельности бюджетных учреждений

Рассмотрены теоретические аспекты сущности доходов и расходов специального фонда бюджета. Разработан анализ структуры специального фонда бюджета и предложены пути совершенствования отражения доходов и расходов специального фонда в учете.

RESUME

Usik Iryna

A value of revenues and expenses of the special fund in the activity of budget organizations

In the article the theoretical aspects of revenues and expenses of special fund of the budget are examined. The analysis of the structure of the budget special fund is carried out. The research offers the ways of improvement of reflection of incomes and charges of special fund.

Стаття надійшла до редакції 14.02.2013 р.