

УДК 657.1

Писаренко Т.М., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

У статті висвітлено завдання та особливості організації обліку в бюджетних установах.

Ключові слова: бюджетна установа, облік у бюджетній установі, розпорядники бюджетних коштів, кошторис бюджетної установи, баланс бюджетної установи.

Pisarenko T.

## **FEATURES OF ORGANIZATION OF ACCOUNT ARE IN BUDGETARY ESTABLISHMENTS**

In the article a task and features of organization of account are reflected in budgetary establishments.

Keywords: budgetary establishment, account in budgetary establishment, managers of budgetary facilities, estimate of budgetary establishment, balance of budgetary establishment.

Писаренко Т.Н.

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

В статье отражены задания и особенности организации учета в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, учет в бюджетном учреждении, распорядители бюджетных средств, смета бюджетного учреждения, баланс бюджетного учреждения.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Економічні перетворення, що відбуваються в Україні, завжди потребують перегляду основних положень побудови вітчизняної облікової системи. Як завжди ми вивчаємо досвід економічно розвинених країн, де облік є одним із головних важелів в управлінні господарським суб'єктом. Особливої уваги заслуговують зміни у бюджетному секторі економіки, адже саме бюджетні установи часто виконують функції, які

---

*Писаренко Т.М.*

не можуть виконувати підприємства, основною метою діяльності яких є отримання прибутку. Однією із проблем у сфері обліку діяльності бюджетних установ виступають різноманітні відносини, в які вступають бюджетні установи. За цих умов розвиток теорії і практики обліку бюджетних установ набуває особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетних установ сприяли роботи українських і зарубіжних науковців: С.М. Альошина, П.Й. Атамаса, А.М. Белова, Т.П. Вахненка, Є.П. Вороніна, В.І. Горелого, Є.П. Дедкова, Р.Т. Джоги, О.В. Дишканта, С.Я. Зубілевич, А.М. Кузьмінського, С.О. Нефедова, Л.Д. Сафоновой, С.В. Свірко, С.І. Смірнова, І.Т. Соборнікова, Є.Ю. Шари, О. Шуляка, І.Д. Фаріона, О.О. Чечуліної, М.Г. Чумаченка та інших. Не зважаючи на значну кількість навчально-методичних та консультаційних матеріалів, наукових праць і розробок, залишаються певні суперечливі питання щодо організації обліку діяльності бюджетних установ.

**Цілі статті.** Метою написання статті є висвітлення особливостей організації обліку у бюджетних установах.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Відповідно до пункту 12 частини першої статті 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [1].

Основна діяльність бюджетної установи фінансується за рахунок коштів бюджету – бюджетних асигнувань. Бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань і здійснення видатків з бюджету.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Протилежною стороною до розпорядників бюджетних коштів є одержувачі бюджетних коштів. Одержувачі бюджетних коштів – це підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують

кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників.

Бюджетна установа, крім бюджетних коштів, може отримувати спеціальні кошти за послуги згідно з функціональними повноваженнями бюджетної установи. Перелік таких послуг затверджується відповідними нормативними документами (наприклад [2]).

Використання бюджетних коштів і спеціальних коштів бюджетної установи здійснюється чітко у відповідності до кошторису та згідно із бюджетною класифікацією видатків. Бюджетна класифікація – єдине систематизоване групування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Бюджетним кодексом України закладено правову норму використання єдиної класифікації доходів і видатків для всіх бюджетів, що становлять бюджетну систему України.

На сьогодні діє бюджетна класифікація, затверджена наказом МФУ від 14.01.2011 р. № 11 «Про бюджетну класифікацію» і представляє собою таблицю з назвою ознаки класифікації та кодом, що позначає цю класифікаційну ознаку [3].

Найбільш важливою класифікацією для бюджетної установи є економічна класифікація видатків, що призначена для деталізації використання коштів за їхніми предметними ознаками – заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата комунальних послуг, капітальні витрати, виплати населенню, інші. Така класифікація дає можливість виділити захищені статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів.

Видатки бюджету зведено в єдині економічні категорії, які розподіляються на поточні, капітальні, нерозподілені видатки та кредитування з вирахуванням погашення. Поточні видатки – це платежі, призначенням яких не є придбання капітальних активів. Капітальні видатки охоплюють придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, придбання землі та нематеріальних активів і капітальні трансферти. Склад нерозподілених видатків визначає закон про державний бюджет чи рішення відповідної місцевої ради. До них належать видатки з резервних фондів державного та місцевих бюджетів.

Кошторис є основним плановим документом бюджетної

установи, який надає повноваження на отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на бюджетний період згідно з бюджетними призначеннями. Кошторис бюджетної установи складається на основі постанови КМУ від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до кошторисів бюджетних установ».

Кошторис бюджетних установ має такі складові частини:

– загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

– спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету [4].

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України. Установа незалежно від того, чи веде вона бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів. Одержувач використовує бюджетні кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі відповідного розпорядника бюджетних коштів.

У двотижневий строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який

містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником коштів [4]. Показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів.

Головні розпорядники під час розгляду проектів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів зобов'язані:

- забезпечити суворе виконання вимог законодавства;
- дотримуватися режиму економії, не допускати включення до кошторисів бюджетних асигнувань, не зумовлених потребою;
- забезпечити в проектах кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів дотримання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань;
- не допускати прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

Крім організаційних особливостей функціонування бюджетних установ є суто облікові.

Облік у бюджетних установах регламентується значною кількістю нормативних документів, основним з яких є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996. Основними завданнями бухгалтерського обліку в бюджетних установах є:

- формування повної та достовірної інформації про діяльність установи та її майновий стан;
- забезпечення інформацією, яка необхідна внутрішнім і зовнішнім користувачам бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства України у виконанні кошторису;

використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- запобігання негативним результатам діяльності та вишукування резервів забезпечення фінансової стабільності бюджетної установи;

- виявлення додаткових доходів і мобілізація коштів у бюджет;

- організація контролю виконання кошторису бюджетної установи;

- виділення в обліку касових і фактичних видатків;

- організація обліку в розрізі кодів бюджетної класифікації;

- суворі відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів з урахуванням галузевої специфіки.

Характерною особливістю обліку видатків бюджетних установ є їх поділ на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом.

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Облік касових і фактичних видатків ведеться за кодами економічної класифікації з метою забезпечення контролю з боку держави за використанням бюджетних коштів. Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків – це касовий метод, для фактичних видатків – це метод нарахувань.

Бухгалтерський облік виконання кошторисів витрат загального і спеціального фондів у бюджетних установах ведеться на єдиному балансі за єдиним планом рахунків. Але якщо при бюджетних установах є великі підсобні виробничі майстерні або підсобні сільські та навчально-дослідні господарства, переведені на господарський розрахунок (мають самостійний баланс і рахунки у банках), то останні організують та ведуть бухгалтерський облік відповідно до плану рахунків виробничих підприємств.

За дотримання правил бюджетної дисципліни і правильну організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідальність несуть керівник установи і головний бухгалтер. Головний бухгалтер повинен керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV, іншими нормативними актами вищих органів державної влади й управління, вказівками та інструкціями Державного казначейства України.

Завданнями бухгалтерської служби бюджетної установи є:

- організація бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних документів;
- впровадження сучасних форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів з використанням автоматизованих систем обробки облікової інформації;
- здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю, доцільністю здійснюваних операцій;
- контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до визначених обсягів фінансування та їх цільового призначення;
- суворий контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, боротьба з безгосподарністю;
- забезпечення обліку доходів і видатків за спеціальними та іншими позабюджетними коштами;
- своєчасне виявлення негативних явищ в господарській і фінансовій діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів покращення використання ресурсів і фінансування;
- формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів;
- своєчасне нарахування і видача зарплати, стипендій, допомоги, пенсій;
- облік і контроль стану розрахунків з різними дебіторами і кредиторами;
- участь у проведенні інвентаризації та своєчасне оформлення її результатів;
- періодичні інструктажі матеріально відповідальних осіб з питань обліку і забезпечення збереження товарно-матеріальних

цінностей, грошових коштів, що знаходяться на їхньому відповідальному зберіганні;

– складання достовірної звітності і подання її відповідним органам в установлені терміни;

– дотримання встановленого порядку зберігання бухгалтерських документів, облікових регістрів, кошторисів і розрахунків до них.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюється Державним казначейством України [5]. При цьому необхідно зауважити, що на бюджетні установи не поширюється дія національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На цій підставі Державне казначейство України розробило і наказом від 10.12.1999 р. № 114 затвердило «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ».

Господарські операції бюджетної установи відображаються в системі рахунків діючого Плану рахунків бюджетних установ, затверджене наказом ГУДКУ № 114 від 10.12.1999 р. [6].

Згаданий вище План рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ. В основу групування рахунків у цьому плані покладено економічний зміст господарських засобів і особливості господарських процесів, що обліковуються на окремих рахунках. Відповідно до цього у плані рахунків виділено 8 класів балансових та один (клас 0) позабалансових рахунків. Кожному синтетичному рахунку (рахунку першого порядку) та субрахунку (рахунку другого порядку) присвоєно відповідну назву і код.

У плані рахунків бюджетних установ об'єднані рахунки як для обліку виконання кошторису доходів і видатків за загальним фондом, так і рахунки з обліку надходження та використання коштів спеціального фонду. Окремі рахунки можна використовувати для обліку коштів як загального, так і спеціального фондів.

Більшість рахунків призначені для поточного обліку в бюджетних установах різних галузей невиробничої сфери, тобто уніфіковані. Але є й такі рахунки, застосування яких зумовлено особливостями основної діяльності або фінансування окремих груп



установ та організацій.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах ведеться методом подвійного запису за певною формою. Основними, найбільш поширеними формами бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є журнал-головна, журнально-ордерна і машинно-орієнтовані (комп'ютерні) форми обліку.

Ще однією особливістю організації обліку бюджетних установ є форма і порядок складання балансу. Бухгалтерський баланс бюджетної установи – це звіт про стан засобів установи, що відображає її активи, капітал та зобов'язання у синтезованому вигляді на певну дату.

За складом статей, їх групуванням за розділами баланс бюджетної установи значно відрізняється від балансів виробничих або торговельних підприємств, що працюють на засадах самокупності та самофінансування, і має за мету не розкриття інформації для зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи, а забезпечення контролю та аналізу використання коштів загального і спеціального фондів.

Склад статей активу балансу засвідчує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що це установи державної і комунальної форм власності, які утримуються повністю або частково за рахунок державного та/або місцевих бюджетів.

У загальному вигляді у балансі бюджетної установи в активах присутній розділ «Видатки», а в пасивах – розділ «Доходи».

**Висновки.** Підсумовуючи весь викладений матеріал, можна зазначити наступне. Облік у бюджетних установах має свої специфічні особливості. Саме тому при організації обліку в таких установах необхідно приділяти увагу дотриманню нормативних документів, яке забезпечить: формування повної та достовірної інформації про діяльність установи та її майновий стан, режим економії державних фінансових ресурсів.

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Про затвердження Порядку та умов надання платних послуг бюджетними науковими установами. Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 01.12.2003 р. № 798/657/351,798/657/351,798/657/351. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1169-03>.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0011201-11>.

4. Постанови КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 р. № 228. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=228-2002-%E>.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Наказ ГУДКУ «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» № 114 від 10.12.1999 р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.