

УДК 338

Н.М. Тополенко,

к.н.держ.упр., доцент, Академія митної служби України

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ОРГАНІВ

У статті розглядаються особливості та облік видатків фінансово – господарської діяльності митних органів, їх розподіл на касові та фактичні. На основі аналізу діючого законодавства досліджені основні зміни в економічній класифікації видатків.

In the article features and account of charges are examined financially – economic activity of custom organs, their distributing on a cashdesk and actual. On the basis of analysis of current legislation basic changes are investigational in economic classification of charges.

Ключові слова: асигнування, внутрішній резерв, державний бюджет, захищені статті видатків, місцевий бюджет, касові видатки, фактичні видатки.

Keywords: *assignment, internal reserve, the state budget, protected items of expenses, local budget, cash charges, actual charges.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Для ефективного функціонування митних органів, виконання покладених на них завдань та функцій, в процесі здійснення господарської діяльності здійснюються видатки на утримання установ. Такі видатки є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів та видатків та для їх аналізу, який дає можливість оцінювати внутрішній резерв установ, що в подальшому призводить до ефективного використання державних коштів.

Основним проблемами останніх років є несвоєчасне прийняття бюджетів, їх недостатня обґрунтованість, невиконання доходної та зменшення видаткової частини бюджетів, що зумовлювало прийняття рішень про скорочення витрачання коштів на соціально-економічні програми після ухвалення відповідних законів тощо. Зазначені проблеми негативно впливають на діяльність бюджетних організацій в цілому, в тому числі і митних органів, адже державний бюджет фактично забезпечує життєдіяльність країни, розвиток економіки, функціонування всіх ланок державних процесів.

На даному етапі всі бюджетні організації у зв'язку зі скороченням видатків на утримання установ отримали рекомендації для роботи в режимі економії державних коштів, адже досить важливим є саме раціональний розподіл та використання бюджетних коштів. Саме тому питання видатків є досить актуальними та потребують особливої уваги, адже правильність та доцільність використання бюджетних коштів є основним гарантом виконання кошторису доходів та видатків.

Аналіз публікацій. Всі основні питання методики обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних установ в першу чергу закріплюються і регламентуються чинними законодавчими актами і нормативними документами. Загальні вимоги визначаються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.1999 р. № 996–XIV [2], Наказом Державного казначейства України “Про затвердження інструкції про застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету” № 495 від 25.11.2008 р. [5].

Проте зазначене питання не залишилось поза увагою і вітчизняних вчених. Так, питанню тлумачення поняття “асигнування” приділяє увагу в своїх дослідженнях науковець Л.В.Лисяк [6]. Досвідчений економіст В.П.Кодацький розглядаючи видатки Державного бюджету, класифікує їх за 4 ознаками. Також він зазначає, що найбільш доцільно оцінку витрат здійснювати при функціональній класифікації, яка дозволяє більш детально та повно виявляти резерви зниження витрат Державного бюджету України, ніж при класифікації їх за іншими ознаками [7].

Натомість Л.Л.Нікітіна віддає належне напрацюванням вітчизняних та зарубіжних фахівців, здійсненим у галузі теорії та практики функціонування системи видатків в Україні та зауважує, що до цього часу багато проблем, що стосуються видатків, не знайшли свого остаточного вирішення, і тому досі існує необхідність підвищення рівня бюджетного планування та удосконалення механізму їх розподілу.

Зважаючи на наявність низки проблем у сфері бюджетного фінансування, обліку і контролю видатків та нагальної необхідності їх вирішення розгляд даних проблем видається актуальним.

Метою написання статті є науково-теоретичне обґрунтування ролі видатків фінансово-господарської діяльності митних органів та розробка пропозицій у сфері удосконалення системи обліку видатків бюджетних установ.

Результати дослідження. Основним джерелом коштів бюджетних установ є державний бюджет, який об'єднує низку самостійних бюджетів. Бюджетні установи безпосередньо фінансуються з державного або місцевого бюджетів. Бюджетне фінансування являє собою виділення коштів з бюджету в розпорядження керівників установ та організацій на здійснення витрат, передбачених бюджетом.

Фінансування – це джерело покриття видатків бюджетних установ у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань, тобто в межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету.

Граничні розміри фінансування із бюджету на рік з розбивкою по кварталах передбачаються в річному розписі доходів і видатків відповідного бюджету, в кошторисах доходів і видатків бюджетних установ і називаються бюджетними асигнуваннями.

Останнім часом коло джерел фінансування бюджетних установ значно розширилося; крім коштів державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи отримують грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної допомоги, спонсорської допомоги тощо. Джерела та адресність (призначення) фінансування мають для бюджетних установ досить важливе значення, оскільки визначають напрямки подальшого витрачання коштів.

Бюджетні установи не можуть одержувати доходи і використовувати отримані кошти без затвердженого кошторису - основного планового документа бюджетних організацій та установ, що дає право на отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг та цільове призначення коштів, визначених на бюджетний період. Бюджетним періодом для всіх бюджетів, які складають бюджетну систему України, визначено один календарний рік, що починається 1 січня кожного року та закінчується 31 грудня цього ж року [1].

Кошторис бюджетними установами складається відповідно до Постанови КМУ "Про затвердження порядку складання розгляду та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" (зі змінами та доповненнями) від 28.02.2002 р. № 228 [5].

Загальний фонд кошторису установи містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій та завдань, тобто забезпечення митних органів грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності.

Згідно Закону України "Про Державний бюджет України на 2010 рік" № 2154-VI від 27.04.2010 р. захищеними статтями кошторисів вважаються: оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110); нарахування на заробітну плату (код 1120); придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів (код 1132); забезпечення продуктами харчування (код 1133); оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160); обслуговування державного боргу (коди 1200, 1134, 1135); поточні трансферти населенню (код 1340); поточні трансферти місцевим бюджетам (код 1320) [3].

Митні органи, спеціалізовані установи та організації фінансуються з державного бюджету через Державну митну службу України.

Видатки на утримання бюджетних установ є одним із основних напрямів видатків бюджету. Але не завжди видатки на утримання установи відповідають видаткам бюджету. Кошторис для бюджетних установ складається з двох частин – доходи і видатки загального фонду та доходи і видатки спеціального фонду.

Видатки – це суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, встановлених кошторисом.

Видатки мають досить складну структуру, а тому представлені у вигляді бюджетної класифікації.

Бюджетна класифікація – це перерахунок і науково обгрунтоване групування доходів і витрат бюджету, приведених у визначену систему. Вона забезпечує єдність аналітичного обліку в усіх ланках, спрощує як облік, так і складання звітності – саме в цьому полягає її значення для бухгалтерського обліку. Бюджетна класифікація видатків багаторівнева і представляє собою розмежування видатків за економічними ознаками. Тобто класифікаційною ознакою виступають єдині економічні категорії.

Бюджетна класифікація складається з таких розділів:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація видатків бюджету;
- класифікація фінансування бюджету;
- класифікація боргу.

Категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування.

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). Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету.

Економічна класифікація відповідає класифікації доходів і складається з:

- поточних видатків, які пов'язані з оплатою товарів і послуг, субсидій і поточних трансфертів;
- капітальних видатків, пов'язаних з придбанням основного капіталу (придбанням предметів і обладнання терміном служби більше року, капітальне будівництво і капітальний ремонт), створенням державних запасів і резервів, придбанням землі і нематеріальних активів, капітальних трансфертів.

Із метою чіткого розподілу видатків за економічними ознаками з докладним розподілом за предметними ознаками (зарплата, нарахування на зарплату, всі види господарської діяльності, виплати населенню (трансферти населенню) та інші категорії) створено бюджетну класифікацію видатків, наведену у вигляді кодів та має назву «Коди економічної класифікації видатків». Вона має багаторівневу структуру. У скороченому вигляді наведемо її у формі таблиці в таблиці 1.

Залежно від джерел покриття видатки поділяються на видатки загального та спеціального фондів; залежно від етапу руху бюджетних коштів - на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. При цьому касовими видатками вважають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Таким чином, касові видатки не можна ототожнювати з касовими операціями.

Касові видатки — це не видача грошей з каси установи; це касове виконання бюджету (видача грошей з бюджетних рахунків). Прикладами касових видатків в митних органах можуть бути перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди на соціальні заходи тощо.

Таблиця 1. Зведена таблиця економічної класифікації видатків

Поточні видатки	Видатки на товари та послуги (1100)	Оплата праці працівників бюджетних установ (1110)
		Нарахування на заробітну плату (1120)
		Придбання товарів і послуг (1130)
		Видатки на відрядження (1140)
		Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт і заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення (1150)
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160)

		Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення (1170)	
		Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями (1120)	
	Субсидії та поточні трансферти (1300)	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (1310)	
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (1320)	
		Поточні трансферти населенню (1340)	
		Поточні трансферти за кордон (1350)	
Капітальні видатки (2000)	Придбання основного капіталу (2100)	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110)	
		Капітальне будівництво (придбання) (2120)	
		Капітальний ремонт (2130)	
		Реконструкція та реставрація (2140)	
		Створення державних запасів і резервів (2200)	
		Придбання землі і нематеріальних активів (2300)	
		Капітальні трансферти (2400)	Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (2410)
			Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (2420)
			Капітальні трансферти населенню (2430)
			Капітальні трансферти за кордон (2440)
			Капітальні трансферти до бюджету розвитку (2450)
		Нерозподілені видатки (3000)	

Для проведення касових видатків митним органам відкриті в органах Державного Казначейства України реєстраційні рахунки відповідно до інструкції Головного управління Державного казначейства України “Про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства” від 09.04.1997 р. № 32. Кількість реєстраційних рахунків залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Аналітичний облік касових видатків у митних органах ведеться у “Картці аналітичного обліку касових видатків” типової форми, затвердженої наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100. Картка ведеться у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписок органу Державного казначейства з реєстраційних рахунків [25]. Стан відшкодованих касових видатків записують на зворотному боці картки.

Підставою для оплати видатків є первинні документи, основним з яких є платіжні доручення та документи, що підтверджують цільове використання коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт, тендерна документація, акцепти тендерних пропозицій, контракти, договори про закупівлю тощо).

Синтетичний облік касових видатків ведеться на субрахунку № 301 “Поточні рахунки на видатки установи”.

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки митних органів для виконання кошторису, що підтвержені відповідними первинними документами. Прикладами фактичних видатків для митних органів можуть бути операції нарахування заробітної плати атестованим та неатестованим працівникам, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Фактичні видатки відображають фактичне виконання норм затверджених кошторисом, тому при виконанні планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у спеціальній “Картці аналітичного обліку фактичних видатків” типової форми, затвердженої наказом Державного казначейства України одночасно з формою картки обліку касових видатків від 06.10.2000 р. № 100 “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” (зі змінами та доповненнями).

Картка фактичних видатків ведеться щомісячно у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Записи в картки про суми фактичних видатків здійснюють на підставі даних меморіальних ордерів і доданих до них первинних документів. Суми відшкодованих фактичних видатків записують на зворотному боці картки.

Синтетичний облік фактичних видатків загального фонду бюджетних установ ведеться на активних затратних рахунках 80 “Видатки із загального фонду” та 81 “Видатки спеціального фонду” у розрізі відповідних субрахунків. За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, відповідно до кодів економічної класифікації видатків, проведених упродовж року, за кредитом — наприкінці року списання сум фактичних видатків на результат виконання кошторису.

При меморіально-ордерній формі обліку фактичних видатків митних органів ведеться у меморіальних ордерах № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” т. ф. № 405 (бюджет), № 6 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” т. ф. № 409 (бюджет), № 7 “Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів” т. ф. № 410 (бюджет), № 8 “Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами” т. ф. № 386 (бюджет), № 12 “Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування” т. ф. № 411 (бюджет), № 13 “Накопичувальна відомість витрачання матеріалів” т. ф. № 396 (бюджет).

Касові і фактичні видатки на практиці здебільшого не збігаються у часі, тому що в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: касовий метод (коли запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів незалежно від періоду, до якого вони належать) і метод нарахувань (за яким запис операцій відбувається в момент їх здійснення).

В тих випадках, коли частина грошових коштів на рахунках в казначействі обертається на поповнення запасів матеріалів, вважається у розрахунках (дебіторська заборгованість), залишається невитраченою у вигляді підзвітних сум і готівки в касі або використовується на погашення кредиторської заборгованості,

що виникла раніше, фактичні видатки менші за касові. Якщо установа має в своєму розпорядженні запаси матеріалів, то фактичні видатки на здійснення планового обсягу робіт можуть перевищувати касові, оскільки витрата матеріалів не викликає зменшення грошових коштів на рахунках.

Якщо касові та фактичні видатки збігаються в часі, вони називаються прямими видатками. Наприклад, якщо кошти, отримані з казначейства, витрачені за прямим призначенням відповідно до кошторису (видатки за електроенергію, газ, воду, телефон, поточний ремонт та інші послуги), то фактичні видатки збігаються з касовими.

У межах бюджетної класифікації видатки загального та спеціального фонду державного бюджету розподіляються відповідно до економічної класифікації видатків, яка до 01.01.2010 р. здійснювалася відповідно до наказу Державного казначейства України від 08.12.2006 р. № 330, а з 01.01.2010 р. регламентується відповідно до Інструкції, затвердженої наказом Державного казначейства України від 25.11.2008 р. № 495 та наказу Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію та її запровадження” № 604 від 27.12.2001 р. (зі змінами та доповненнями).

Відмінності та основні зміни в економічній класифікації видатків наведено в таблиці 2.

Перехід до нових кодів економічної класифікації видатків пов’язується з необхідністю приведення їх у відповідність до міжнародних стандартів.

В обліковій практиці, як правило, здійснення касових та фактичних видатків за кодами економічної класифікації 1120 - “Нарахування на заробітну плату”, 1131 - “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м’який інвентар та обмундирування”, 1134 - “Оплата послуг (крім комунальних)”, 1135 - “Інші видатки”, 1137 - “поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання”, 1139 - “оплата інших послуг та інші видатки”, 1166 - “Оплата інших енергоносіїв” не збігається ні в часі, ні в сумі.

Митні органи при здійсненні видатків на закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти в розмірі, що перевищує для товарів та послуг – 100 тис. грн.; для робіт – 300 тис. грн. застосовуються норми “Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 р. № 921 (із змінами та доповненнями) [15].

Видатки на проведення тендерів по закупівлі товарів, робіт та послуг (а саме: видатки на розробку і розсилання тендерної документації, запрошення до участі у процедурах закупівель та підготовці засідань тендерного комітету з закупівлі товарів та послуг тощо) здійснюються за відповідними кодами економічної класифікації видатків залежно від економічної суті платежу.

Таблиця 2. Основні відмінності та зміни в економічній класифікації видатків бюджету

КЕКВ	Статті КЕКВ з 08.12.2006 до 01.10.2010 р.	Статті КЕКВ з 01.10.2010 р.
Код 1130	Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	Придбання товарів і послуг
Код 1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м’який інвентар та обмундирування
Код 1134	М’який інвентар та обмундирування	Оплата послуг (крім комунальних)
Код 1135	Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів	Інші видатки
Код 1136	Оренда	Код виключено
Код 1137	Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання	Код виключено
Код 1138	Послуги зв’язку	Код виключено
Код 1139	Оплата інших послуг та інші видатки	Код виключено
Код 1150	-	Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та засоби спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
Код 2121	Будівництво (придбання) житла	Інше будівництво (придбання)
Код 2122	Будівництво (придбання) адміністративних об’єктів	Код виключено
Код 2132	Капітальний ремонт адміністративних об’єктів	Код виключено
Код 2143	Реконструкція адміністративних об’єктів	Реконструкція інших об’єктів
Код 2144	Реконструкція інших об’єктів	Реставрація пам’яток культури, історії, архітектури

Висновки. За останні роки в бюджетній сфері України було здійснено ряд важливих кроків, спрямованих на посилення контролю держави за використанням бюджетних коштів та дотриманням фінансової дисципліни, на вдосконалення організації обліку виконання бюджету. Потребою в державному контролі за виконанням бюджету щодо того, на які цілі, наскільки раціонально, як швидко бюджетні кошти потрапляють до їх одержувачів та необхідністю оперативного управління обмеженими державними коштами обумовлений перехід бюджетних установ, в тому числі і митних органів, на казначейське виконання державного бюджету. Дієвим кроком до забезпечення отримання повної, більш детальної інформації про використані кошти за економічною ознакою стало введення економічної класифікації видатків бюджету та її удосконалення у 2010 р., що дало можливість виділити нові захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету, а також привести економічну класифікацію видатків у відповідність до міжнародних стандартів.

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
3. Закон України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” від 27.04.2010 р. № 2154-VI (2154-17) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
4. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження основних вимог до виконання кошторисів бюджетних

установ” від 28.02.2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.

5. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету” від 25.11.2008 р. № 495 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.

6. Лисяк Л.В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики [Текст] / Л. В. Лисяк // Фінанси України. - 2010. - № 2. - С. 27-35.

7. Кодацький В.П. Доходи та видатки Держбюджету України [Текст] / В.П. Кодацький // Економіка Фінанси Право. – 2008. - № 3. – С. 17.

Стаття надійшла до редакції 01.08.2010 р.



ТОВ "ДКС Центр"