

УДК 657.222

О. Г. Лищенко, А. І. Шпірна

*Запорізька державна інженерна академія*

## ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ ЗАГАЛЬНОГО І СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

**Розглянуто принципи обліку видатків загального і спеціального фондів, надано рекомендації щодо вдосконалення облікового процесу.**

*Ключові слова:* загальний фонд, спеціальний фонд, касові видатки, фактичні видатки.

**Рассмотрены принципы учета расходов общего и специального фондов, представлены рекомендации по совершенствованию учетного процесса.**

*Ключевые слова:* общий фонд, специальный фонд, кассовые расходы, фактические расходы.

**The article describes the principles of cost accounting for general and special funds, provided recommendations to improve the accounting process.**

*Key words:* general fund, special fund, cash costs, actual costs.

Бюджетні установи покривають свої витрати за рахунок видатків державного або місцевого бюджету, тому що не мають власних оборотних коштів. Бюджетні видатки впливають на соціальні та економічні процеси, що відбуваються в державі. Згідно з Бюджетним кодексом України видатками бюджету називають кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, які були передбачені відповідним бюджетом.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, котра 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. Це також підтверджує і друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків [4].

Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку [5].

Основними перепонами на шляху ефективного функціонування і діяльності бюджетних установ є: постатейне кошторисне фінансування, яке не створює стимулів до пошуку шляхів оптимального використання наявних ресурсів; кошти виділяються на їх утримання, а не на покриття витрат відповідно до обсягів виконаних послуг; розподіл коштів здійснюється відповідно до застарілих підходів; брак фінансування не дозволяє здійснювати своєчасне оновлення морально і фізично застарілих основних засобів; система фінансового і статистичного обліку та звітності не дозволяє одержати інформацію, необхідну для ефективного планування і розподілу ресурсів [2].

У сучасних умовах бюджетні видатки – це складна система взаємовідносин, що охоплює не лише органи державної влади, але і суспільство в цілому. Розподіл державних коштів по окремих державних статтях закріплюється в Законі про Державний бюджет України. Його планування, обговорення, виконання і контроль є центральним елементом бюджетного процесу [11].

У наш час фінансування бюджетних установ відбувається в обмежених обсягах. Фінансування бюджетних установ здебільшого здійснюється за рахунок коштів, які виділяються з бюджету держави, але таке фінансування є обмеженим, і тому бюджетним установам для нормального функціонування потрібні додаткові кошти. Для повного і нормального функціонування бюджетні установи можуть отримувати кошти від сторонніх організацій або фізичних осіб у вигляді плати за надані послуги, за оренду або від реалізації майна установ, благодійної допомоги, грантів та дарунків тощо [8].

Безпосередня участь бюджетних установ у процесі виконання бюджетів зумовлює посилену увагу до їх фінансово-господарської діяльності загалом та ведення бухгалтерського обліку зокрема. Бухгалтерський облік стає невід'ємною стадією процесу виконання бюджету. Доходи, видатки та витрати бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку. Існуюча система бухгалтерського обліку не відповідає повною мірою сучасній господарській практиці державних виконавчих органів. Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку. Отже, дослідження обліково-аналітичних аспектів таких облікових об'єктів на сьогодні є вкрай актуальним [6].

Мета статті – розкрити загальні підходи до обліку видатків за загальним і спеціальним фондами бюджетних установ в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі.

Бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Існують різні тлумачення терміна «видатки».

Так, В. Т. Александров наводить таке визначення: видатки – 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 [1].

О. О. Лондаренко зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету. Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [7].

Р. Т. Джога зазначає, що під видатками розуміють 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). До видатків не належать платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [10].

П. Й. Атамас під видатками (не ототожнювати із витратами) розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності, в межах сум, установлених кошторисом [9].

Основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний Кодекс України. Він визначає основи бюджетної системи

України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до п. 6 ст. 2 Бюджетного кодексу бюджетною установою є орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади Автономної Республіки Крим або органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за кошти відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Бюджетні установи є неприбутковими. Для забезпечення завдань і функцій, здійснення програм і заходів, які повинна здійснити бюджетна установа, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів – бюджетним установам в особі їх керівників, уповноважених на одержання асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Повноваження, яке надано розпорядникові бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету, називається бюджетним асигнуванням.

У процесі використання асигнувань з бюджету слід дотримуватися таких принципів:

- безповоротність надання коштів, тобто одержані бюджетною установою кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна установа не має власних доходів для повернення одержаних сум;
- цільове призначення наданих коштів, тобто одержані з бюджету кошти мають витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їхнім цільовим призначенням, який здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контрольні органи;
- зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа одержує кошти не під план, а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів цілком залежить від якісного та раціонального використання попередньо наданих коштів і додержання установою фінансової дисципліни.

Відповідно до затвердженого бюджетного розпису розпорядники коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів.

Кошторис бюджетних установ являє собою основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі щодо одержання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [12].

Функціонування будь-якої бюджетної установи може здійснюватись за рахунок коштів, отриманих із державного чи місцевого бюджетів, а також власних надходжень. Це відображено на рис. 1.

Сучасний стан державних фінансів, а також поглиблення соціально-економічної кризи змушують державу скорочувати видатки та шукати шляхи оптимального використання доходів. Необхідність економити на усьому заради виходу із кризи призвели до того, що фінансування бюджетних закладів значно скорочується. В результаті цього виникає гостра необхідність у грошових коштах для забезпечення нормального функціонування цих установ унаслідок їх недофінансування та

браку коштів для здійснення основної діяльності. Такий розвиток подій змушує організації бюджетної сфери ефективно використовувати бюджетні асигнування та шукати додаткові джерела припливу коштів. Таким додатковим джерелом надходження є грошові кошти спеціального фонду, що формуються в результаті виконання робіт та надання платних послуг бюджетною установою, отримання грантів, дарунків, благодійних внесків, а також інших надходжень.

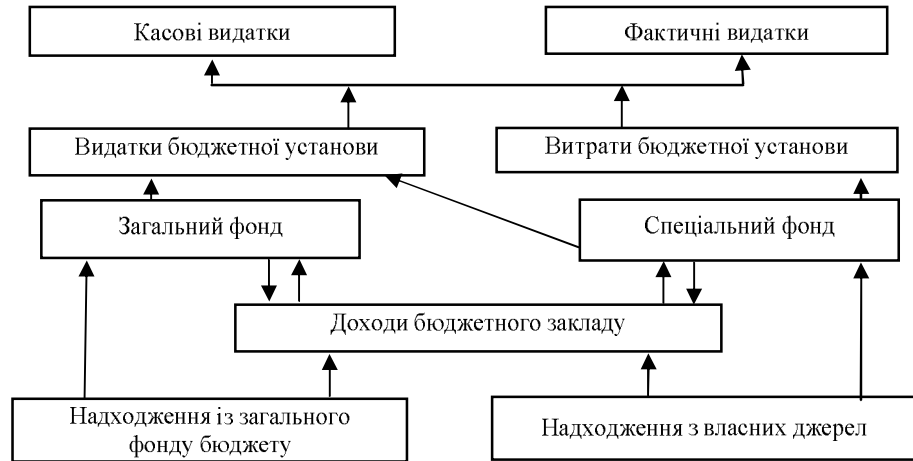


Рис. 1. Взаємозв'язок доходів, видатків та витрат

Надходження спеціального фонду закладу, отримані від роботи певного підрозділу, було б доцільно використовувати для покриття витрат цього ж підрозділу.

Уперше поділ державного та місцевого бюджетів на загальний та спеціальний фонди було здійснено у 2000 році відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2000 рік» [6].

Грошові кошти, що надходять до спеціального фонду, виконують доповнюючу функцію щодо асигнувань з державного бюджету та забезпечують виконання тих завдань і пріоритетів діяльності вищих навчальних закладів, які недостатньо фінансуються за рахунок коштів загального фонду. Усі кошти спеціального фонду розподіляються за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних її функцій. Використання коштів спеціального фонду підлягає ретельному контролю, а тому виникає проблема в ефективному відображенні в обліку доходів та видатків спеціального фонду.

Для вдосконалення обліку надходжень установи доцільно вести облік активів у розрізі джерел фінансування. Так, при оприбуткуванні активу на складі запис про надходження необхідно зробити в тій книзі складського обліку, яка відповідає джерелу надходження.

Загальний фонд кошторису бюджетної установи 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 із бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Видатки бюджетної установи – це витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і невиплаченою заробітною платою та стипендіями тощо. Тобто під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню.

Видатки поділяються на поточні й капітальні. Вони можуть бути відплатними (в обмін на товари чи послуги) або невідплатними (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Капітальні видатки являють собою платежі з метою придбання предметів, обладнання тощо з терміном служби понад рік, запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються одержувачам з метою придбання ними активів або компенсації втрат, пов'язаних із руйнуванням чи пошкодженнями основних фондів.

До поточних видатків відносять платежі, які здійснюються протягом року на невідкладні потреби установи.

Усі видатки, що здійснюються бюджетними установами, поділяються на касові й фактичні.

Касовими видатками є всі суми, видані з реєстраційних або поточних рахунків установи на її витрати як у вигляді готівки, так і шляхом безготівкових перерахувань. До касових видатків також зараховують суми грошових коштів, переведених із поточних чи реєстраційних рахунків для подальших розрахунків із постачальниками.

Мета обліку касових видатків полягає в забезпеченні контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. Однак за цими видатками неможливо визначити обсяги фактичного використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені. Касові видатки відображають суму асигнувань, які одержала і витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу отримати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату.

Бухгалтерський облік касових видатків за загальним фондом ведеться на рахунках третього класу, субрахунках 321 «Реєстраційні рахунки» або 311 «Поточні рахунки на видатки установи». За кредитом цих субрахунків відображаються проведені установою касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків у казначействі чи банку готівкою або перераховані в безготівковому порядку. Одночасно здійснюється запис у дебет інших субрахунків залежно від напрямку видатків. Послідовність облікового процесу касових видатків наведено на рис. 2.

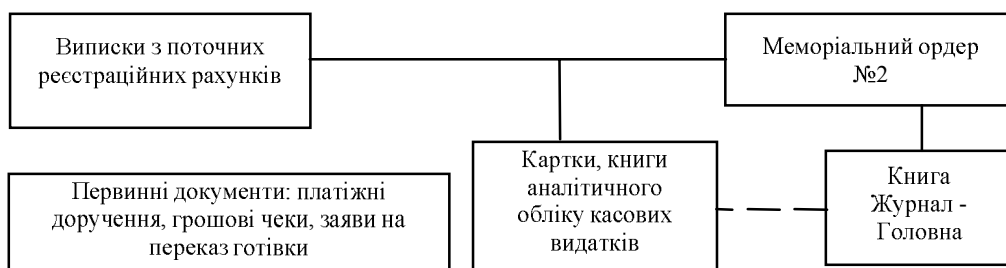


Рис. 2. Послідовність облікового процесу касових видатків [12, с. 44]

Фактичні видатки – це дійсні видатки установи, що здійснюються при виконанні кошторису, оформлені відповідними документами. До них належать видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями. Їх облік дає можливість контролювати процес виконання кошторису установою в цілому та дотримання встановлених норм

видатків за окремими кодами економічної класифікації. Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими ані за часом, ані за сумою. Взаємозв'язок касових і фактичних видатків наведено на рис. 3.

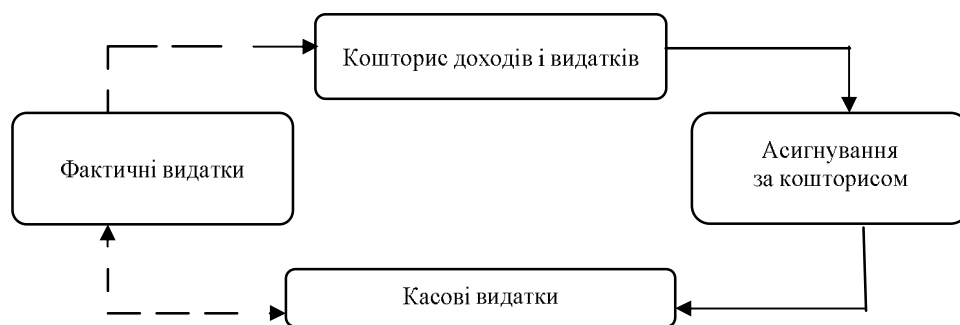


Рис. 3. Взаємозв'язок касових і фактичних видатків [12, с. 39]

Для обліку фактичних видатків Планом рахунків передбачений активний синтетичний рахунок 80 «Видатки загального фонду», який має два відповідних субрахунки: 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» та 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи».

За дебетом субрахунків 801 і 802 відображаються суми здійснених фактичних видатків протягом року, причому видатки підсумовуються з початку року і кредитуються різні субрахунки. Наприкінці року в останній день грудня здійснені протягом року видатки загального фонду списуються на результат виконання кошторису за загальним фондом. Витрати за незавершеними або завершеними, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва заключними оборотами наприкінці року не списуються.

У системі фінансування бюджетних установ України значне місце посідає спеціальний фонд. Він містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій [6].

Надходження спеціального фонду можуть бути у вигляді гуманітарної допомоги. Впровадження персональної відповідальності працівників за своєчасність і повноту її оприбуткування можна використати як спосіб контролю за надходженнями установи.

Сьогодні спеціальний фонд – це кошти, що надходять із конкретною метою та використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Адже під поняттям «фонд» розуміють кошти, акумульовані на спеціальному рахунку й призначені на конкретні цілі [3].

Для обліку фактичних видатків по спеціальному фонду призначено рахунок 81 «Видатки спеціального фонду». Це рахунок є активним: по дебету відображаються витрати, здійснені за відповідним напрямом спеціальних коштів. До нього відкриваються субрахунки: 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» – по дебету цього рахунку відображаються фактичні видатки за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, оренду майна, реалізацію майна, та інші, пов'язані з наданням платних послуг. Облік витрат організовується так, щоб забезпечити виконання кошторису та надати інформацію для складання звітності; 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» – по дебету

цього рахунку відображаються фактичні видатки спеціального фонду в частині інших джерел власних надходжень (за рахунок отриманої гуманітарної допомоги, грантів, коштів за дорученням); 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» – видатки в частині інших надходжень від вищої установи при перерозподілі спеціального фонду.

З метою деталізації інформації щодо надходжень спеціального фонду доцільно було б ввести до робочого плану рахунків такі субрахунки:

717 «Благодійні внески батьків учнів»;

718 «Благодійні внески студентів».

Після закінчення року сума фактичних видатків списується з кредиту цих рахунків на дебет 432 «Результати виконання кошторису за спеціальним фондом». Етапи облікового процесу фактичних видатків наведено на рис. 4.

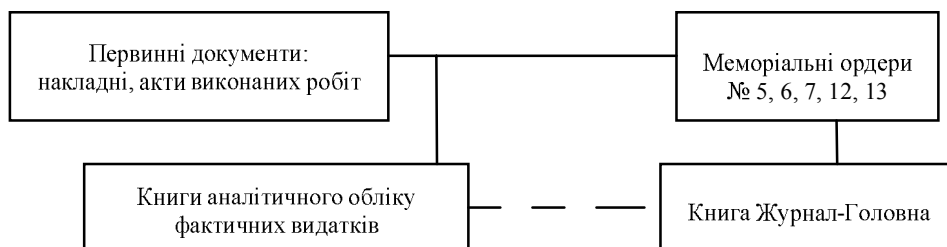


Рис. 4. Процес обліку фактичних видатків [12, с. 45]

Касові видатки за спеціальним фондом обліковуються в картках аналітичного обліку касових видатків. По кожному виду спеціальних коштів відкривається окрема картка. Видатки відображаються за кодами КЕКВ за місяць та з початку року із урахуванням відновлених видатків. Записи до них здійснюються на підставі виписок держказначейства зі спеціальних реєстраційних рахунків.

Рівень економічного розвитку держави впливає на обсяг і структуру бюджетних видатків, оскільки є одним із головних у формуванні доходів бюджету. Від рівня економічного розвитку країни залежить формування доходів фізичних та юридичних осіб, частина яких у вигляді обов'язкових відрахувань перераховується в бюджети всіх рівнів.

На видаткову частину бюджету впливають також інфляційні процеси. Слід відзначити збільшення бюджетних видатків, що визначаються за нормативом, на величину індексу інфляції.

Важливим фактором змін в обсягах бюджетних видатків є суттєве зростання державного боргу України, високі валютні ризики зовнішньої заборгованості, посилення тиску боргових виплат на державні фінанси.

За таких умов надходження спеціального фонду отримують все важливішу частку. У зв'язку з цим необхідно посилювати контроль за їх плануванням і надходженням на всіх стадіях виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

Реформування облікової системи доходів і видатків місцевих бюджетів України суттєво змінює організацію та порядок контролю місцевих бюджетів. Розширення номенклатури доходів, видатків, активів і зобов'язань бюджетів призвело до збільшення кола об'єктів контролю, що вимагає відповідних методик контролю доходів і видатків місцевих бюджетів. Особливо важливо в цьому зв'язку забезпечити прозорість та достовірність облікової інформації про доходи й видатки місцевих бюджетів України.

Для вдосконалення процесу обліку видатків за загальним фондом можна запропонувати такі заходи:

- 1) включити до робочого плану рахунків рахунок 717 «Благодійні внески батьків учнів» та 718 «Благодійні внески студентів»;
- 2) вести книги складського обліку відповідно до джерел фінансування;
- 3) спрямовувати кошти спеціального фонду, отримані від роботи певного підрозділу, на оплату витрат цього ж підрозділу;
- 4) запровадити персональну відповідальність матеріально відповідальних осіб за несвоєчасне оприбуткування гуманітарної допомоги.

Необхідно вживати заходи для підвищення ефективності видатків за загальним і спеціальним фондами по всіх напрямках, зокрема створити максимальну прозорість бюджетних видатків як при прийнятті рішень про їх розподіл, так і в процесі звітності та контролю за результатами.

### Бібліографічні посилання

1. **Александров В. Т.** Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навч. посіб. / В. Т. Александров. – К. : АВТ, 2004. – 387 с.
2. **Мащенко К. С.** Доходи бюджетних установ освіти: проблеми реформування і функціонування / К. С. Мащенко // Наук. пр. ДонНТУ. Сер. «Економіка». – 2012. – Вип. 39–1. – С. 264–268.
3. **Нечипорук Н. М.** Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування / Н. М. Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 131–134.
4. **Кравченко О. В.** Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці / О. В. Кравченко // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Сер. «Економічні науки». – Житомир, 2009. – № 4 (50). – С. 67–70.
5. **Єремян О. М.** Основні аспекти удосконалення обліку платних послуг вищого навчального закладу / О. М. Єремян // Вісн. Хмельн. нац. ун-ту. Сер. «Економічні науки». – Хмельницький, 2010. – № 1, т. 2. – С. 140–144.
6. **Куліш О. М.** Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ / О. М. Куліш // Управління розвитком. – 2012. – № 3. – С. 113–115.
7. **Лондаренко О. О.** Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.
8. **Прохорова О. С.** Облік та порядок зарахування власних надходжень бюджетних установ / О. С. Прохорова // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 4. – С. 131–135.
9. **Атамас П. Й.** Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
10. **Джога Р. Т.** Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
11. **Булгакова С.** Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків / С. Булгакова, І. Микитюк // Казна України. – 2012. – № 3 (18). – С. 6.
12. **Мельник Т. Г.** Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посіб. / Т. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2009. – 412 с.

*Надійшла до редколегії 27.02.2013 р.*