

УДК:657.15:336.145.1

**Концептуальні питання обліку видатків фінансово-господарської діяльності
бюджетних установ.**

© 2014

Н.С. Морозюк, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку
і аудиту

Одеський державний аграрний університет, Одеса (Україна)

Ключові слова: Бюджетний кодекс, бюджетний облік, кошторис бюджетних установ, видатки, доходи, фінансування, купівельна спроможність, касові і фактичні видатки.

Анотація.

Проаналізовано сучасний стан організації бюджетного процесу на загальнодержавному і місцевому рівнях з врахуванням змін, які передбачені новою редакцією Бюджетного кодексу України. Запропоновані шляхи удосконалення бюджетного процесу в Україні.

**Концептуальные вопросы учета расходов финансово-хозяйственной
деятельности бюджетных организаций.**

Н.С. Морозюк, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского
учёта и аудита

Одесский государственный аграрный университет, Одесса (Украина)

Ключевые слова: Бюджетный кодекс, бюджетный учет, смета бюджетных организаций, расходы, доходы, финансирование, покупательная способность, кассовые и фактические расходы.

Аннотация.

Проанализировано современное состояние организации бюджетного процесса на общегосударственном и местном уровнях с учетом изменений, которые предусмотрены новой редакцией Бюджетного кодекса Украины. Предложены пути совершенствования бюджетного процесса в Украине.

**Conceptual issues of cost accounting of financial and economic activity of budgetary
institutions.**

N.S. Morozyuk , PhD , candidate of economical sciences, assistant professor of the chair «
Accounting and Auditing»
Odessa State Agrarian University , Odessa (Ukraine)

Key words: The budget code, budget accounting, the estimated budgetary institutions, expenses, income, financing, purchasing power of cash and actual expenditures.

Annotation.

The current state of organization of the budgetary process at the national and local levels with changes which are provided by the new edition of the Budget Code of Ukraine was analysed. The ways of improvement of the budget process in Ukraine are offered.

Постановка проблеми. Трансформаційні перетворення економіки України вимагають від вітчизняних підприємств пошуку шляхів підвищення ефективності їх діяльності, удосконалення організації їх обліку і контролю, удосконалення напрямів роботи

Аналіз останніх досліджень і публікацій висвітлює питання в яких започатковано вирішення проблеми. Питання реформування бюджетного процесу в Україні є предметом постійної дискусії політиків, науковців і практиків. Значну увагу дослідженню цій проблемі приділяють відомі вітчизняні вчені: С.А. Буковинський, А.Є. Буряченко, В.І. Борейко, О.І. Демків, А.В. Завгородній, Г.Л. Вознюк, Ц.Г. Огонь, К.В. Павлюк, Д.В. Полозенко, С.В. Слухай, Т.С. Смовженко, В.М. Федосов, С.І. Юрій та інші.

Основні напрями бюджетної політики на 2014 рік розроблені відповідно до визначених у щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України пріоритетів та ґрунтуються на положеннях Програми економічних реформ на 2010 - 2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава", Державної програми активізації розвитку економіки на 2013 - 2014 роки, інших прогнозних і програмних документів економічного та соціального розвитку України [14].

Мета та завдання статі. Реалізація бюджетної політики на 2014 рік буде спрямована на підтримку основних секторів економіки, активізацію процесів модернізації національного виробництва, продовження здійснення комплексу заходів, спрямованих на поліпшення інвестиційного клімату в Україні, стимулювання експорту та підвищення рівня добробуту громадян [4].

Виклад основного матеріалу дослідження.

Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 року не дає нам відповіді на запитання, що ми розуміємо під поняттям «бюджетний процес». Лише з прийняттям 03.08.2010 року Бюд-

жетного кодексу (набрання чинності якого відбудеться 01.01.2011 року) вперше дано визначення поняття «бюджетний процес». Згідно пункту 10 статті 2 Бюджетного кодексу України бюджетний процес – це регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Бюджетно-процесуальні правовідносини законодавчо визначені в Конституції України, Бюджетному кодексі України, законах про Державний бюджет України, «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про місцеві державні адміністрації», Регламентом Верховної Ради України, рішеннях відповідних місцевих рад про місцевий бюджет, регламентах відповідних рад та інших нормативно-правових актах. Відповідно до Бюджетного кодексу України (стаття 19) в бюджетному процесі визнаються чотири стадії:

- складання державного і місцевих бюджетів, що включає формування прогнозних розрахунків доходів, складання головними розпорядниками бюджетних коштів бюджетних запитів і додаткових розрахунків видатків на основі яких формуються прогнозні обсяги видатків, формування проекту закону України про Державний бюджет України, рішення місцевої ради про місцевий бюджет і пояснювальних записок до них; [2]

- розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України, рішення місцевої ради про місцевий бюджет на плановий бюджетний період, що включає розгляд проекту закону про Державний бюджет в КМУ і Верховній Раді України та місцевого бюджету місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами рад, постійними комісіями місцевих рад;

- виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України, рішення місцевої ради про місцевий бюджет. Виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів здійснюють Кабінет Міністрів України, центральні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування;

- підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього включає підготовку, розгляд звітів про виконання Державного бюджету України і місцевих бюджетів та прийняття відповідних рішень щодо них.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами здійснюються протягом усього бюджетного процесу на всіх його стадіях.

В науковій літературі бюджетний процес розглядається в цілому на загальнодержавному рівні і на місцевому рівні. Разом з тим, враховуючи особливості формування, виконання і звітування про виконання місцевих бюджетів Ю. В. Пасічник, С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич виокремлюють бюджетний процес на місцевому рівні, де окремо характеризують

повноваження його учасників та терміни виконання. Здійснюють бюджетний процес його учасники, якими є органи і посадові особи, що наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами).

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 як 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 Наказу Міністерства Фінансів України “Про внесення змін до бюджетної класифікації” від 26 грудня 2011 року N 1738 [8].

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 2013 рік” N 5515-VI від 06.12.2012 р. захищеними статтями кошторисів вважаються:

- оплата праці працівників бюджетних установ (код 2110);
- нарахування на заробітну плату (код 2100);
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів (код 2220);
- забезпечення продуктами харчування (код 2230);
- оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 2270);
- капітальні трансферти населенню (код 3240); [3].

Застосування показника «рівень забезпечення прожиткового мінімуму» призводить до «ручного» управління соціальними виплатами, нівелює значення прожиткового мінімуму, як базового соціального стандарту, що призводить до порушення конституційного права громадян на достатній рівень життя.

Відміна цього показника забезпечить виконання норми Конституції України та узгоджуватиметься із Законом України «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії», про що також неодноразово наголошувалося в щорічних посланнях Президента України до Верховної Ради України:

- досягнення мінімального розміру посадового окладу на найнижчій посаді державної служби рівня не менше двох розмірів мінімальної заробітної плати та визначених Законом України «Про державну службу» відповідних міжпосадових співвідношень;
- забезпечення підвищення темпів зростання реальної заробітної плати порівняно з 2013 роком та забезпечення її функції щодо розширеного відтворення робочої сили.

Виконання зазначеного завдання стане індикатором виконання соціальних ініціатив Президента України, зокрема щодо виведення працюючої людини із зони бідності та дасть можливість підвищити рівень купівельної спроможності громадян:

- забезпечення повного та рівномірного фінансування бюджетних галузей, зокрема забезпечення необхідними видатками для оплати праці та реалізації в повному обсязі професійних прав і пільг працівників освіти і науки, охорони здоров'я, культури, соціальної сфери, органів виконавчої влади, у повному обсязі відповідно до чинного законодавства;
- застосування сплати працівникові відшкодування за кожний день затримки заробітної плати;
- забезпечення підвищення престижності праці працівників бюджетної сфери;
- підвищення рівня стипендіального забезпечення студентів вищих навчальних закладів та учнів професійно-технічних навчальних закладів не нижче прожиткового мінімуму;
- збільшення обсягів бюджетних коштів, що спрямовуються на створення першого робочого місця для молоді та працевлаштування випускників вищих та професійно-технічних навчальних закладів, у тому числі в сільській місцевості, забезпечивши підвищення ефективності використання таких коштів;
- забезпечення сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям рівня життя не нижчого від прожиткового мінімуму;
- запровадження єдиної методики обчислення сукупного доходу сім'ї, що береться для призначення державної соціальної допомоги, без урахування в

- ньому сум сплачених фізичними особами податків, обов'язкових зборів (внесків) до страхових соціальних фондів;
- збільшення межі грошових доходів населення, які підлягають індексації, до двократного розміру прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення;
 - забезпечення індексації суми допомоги при народженні дитини, яка виплачується рівними частинами протягом 24, 48 і 72 місяців на першу, другу, третю та кожну наступну дитину відповідно;
 - запровадження дієвого механізму підвищення пенсій з метою усунення диспропорцій у розмірах пенсій, призначених у різні роки;
 - розробку та вжиття заходів, які б стимулювали зайнятість пенсіонерів, у т.ч. шляхом встановлення пільгового оподаткування їх заробітної плати, запровадження більш дієвого підвищення пенсій за роботу після призначення пенсії, створення для них спеціальних умов та режимів праці;
 - підвищення рівня пенсійного забезпечення працівників охорони здоров'я, освіти, культури шляхом збільшення видатків з державного бюджету на підвищення їм заробітної плати, запровадження для працівників бюджетної сфери додаткового пенсійного забезпечення тощо;
 - реалізацію законодавчо встановлених гарантій педагогічним, медичним працівникам, працівникам культури в сільській місцевості та селищах міського типу на забезпечення їх безоплатним житлом з опаленням і освітленням; відміну граничної величини, що дає право на користування пільгами (грошовий еквівалент розміру пільг разом із середньомісячним доходом пільговика) для педагогічних, медичних працівників, працівників культури, які працюють у сільській місцевості та селищах міського типу [5].

Законодавством України передбачено встановлення гарантій педагогічним, медичним працівникам, працівникам культури в сільській місцевості та селищах міського типу, а також пенсіонерам з їх числа на забезпечення їх безоплатним користуванням житлом з опаленням та освітленням (частина 5 статті 29 Закону України «Про культуру», пункт «4» статті 77 Основ законодавства України про охорону здоров'я, п. 4 статті 57 Закону України «Про освіту»).

Відповідно до п. 14 постанови Кабінету Міністрів України від 28 травня 2008 р. № 530 «Деякі питання соціального захисту окремих категорій громадян» пільги, компенсації та гарантії, на які згідно із законами мають право окремі категорії працівників бюджетних установ, надаються за умови, якщо розмір наданих пільг у грошовому еквіваленті разом із се-

редньомісячним сукупним доходом пільговика за попередні шість місяців не перевищує 900 гривень. При цьому зазначена сума жодного разу не переглядалася.

Як зазначено у статті 7. Закону України Про Державний бюджет України на 2013 рік, що необхідно установити у 2013 році прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць у розмірі з 1 січня - 1108 гривень, з 1 грудня - 1176 гривень та для тих, хто відноситься до основних соціальних і демографічних груп населення:

- дітей віком до 6 років: з 1 січня - 972 гривні, з 1 грудня - 1032 гривні;
- дітей віком від 6 до 18 років: з 1 січня - 1210 гривень, з 1 грудня - 1286 гривень;
- працездатних осіб: з 1 січня - 1147 гривень, з 1 грудня - 1218 гривень;
- осіб, які втратили працездатність: з 1 січня - 894 гривні, з 1 грудня - 949 гривень.

Стаття 8 наголошує установити у 2013 році мінімальну заробітну плату:

- у місячному розмірі: з 1 січня - 1147 гривень, з 1 грудня - 1218 гривень;
- у погодинному розмірі: з 1 січня - 6,88 гривні, з 1 грудня - 7,3 гривні.

Визначення Ст. 9 тлумачать що необхідно установити, що у 2013 році рівень забезпечення прожиткового мінімуму (гарантований мінімум) для призначення допомоги відповідно до Закону України "Про державну соціальну допомогу малозабезпеченим сім'ям" у відсотковому співвідношенні до прожиткового мінімуму для основних соціальних і демографічних груп населення становить: для працездатних осіб - 21 відсоток, для дітей - 75 відсотків, для осіб, які втратили працездатність, та інвалідів - 100 відсотків відповідного прожиткового мінімуму.

Розмір державної соціальної допомоги малозабезпеченим сім'ям у 2013 році не може бути більше ніж 75 відсотків від рівня забезпечення прожиткового мінімуму для сім'ї.

Рівень забезпечення прожиткового мінімуму (гарантований мінімум) для визначення права на звільнення від плати за харчування дитини у державних і комунальних дитячих дошкільних закладах відповідно до Закону України "Про дошкільну освіту" у 2013 році збільшується відповідно до зростання прожиткового мінімуму [5].

Бюджетні організації, спеціалізовані установи фінансуються з державного бюджету через Державне Казначейство України.

Видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками:

1. Функціональна класифікація видатків бюджету або бюджетна класифікація (за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки) (КФКВ);
2. Економічна класифікація видатків бюджету (за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки) (КЕКВ);

3. Відомча класифікація видатків (за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів) (КВКВ);

4. Програмна класифікація видатків бюджету (КПКВ).

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 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 систематизоване згрупування доходів і видатків бюджету за однорідними ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів. На її основі можна порівнювати фактичні і планові показники бюджетів різних рівнів, визначати характер регулюючих дій держави щодо надходжень за джерелами доходів і напрямками використання одержаних коштів.

Бюджетна класифікація є єдиною для всіх бюджетів, які складають бюджетну систему України. Вона використовується у бюджетному плануванні, у процесі складання проектів бюджетів різних рівнів, у розробці індивідуальних і зведених кошторисів відповідно до витрат і доходів для бюджетних установ. При цьому забезпечується взаємозв'язок державного плану економічного і соціального розвитку держави і фінансових планів міністерств та відомств з бюджетом, зведення показників Державного і місцевих бюджетів.

Бюджетна класифікація використовується на всіх стадіях бюджетного процесу, в ході складання, розгляду, затвердження бюджетів усіх рівнів та їх виконання. На основі бюджетної класифікації здійснюється бюджетне планування та складання звітності про виконання бюджету. Вона відіграє важливу організаційну та юридичну роль у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю суб'єктів бюджетного процесу. Організаційна роль бюджетної класифікації полягає у наступному:

- а) дає можливість порівнювати показники Державного бюджету та місцевих бюджетів;
- б) створює умови для розгляду бюджетів усіх рівнів та їх економічного аналізу;
- в) полегшує здійснення контролю за виконанням бюджету, своєчасністю і повнотою надходження коштів та їх використанням за цільовим призначенням;

г) спрощує можливості синтетичного й аналітичного обліку доходів і видатків у бюджетних установах.

Роль бюджетної класифікації у юридичному аспекті полягає у наступному:

а) відображає правову основу бюджетного процесу: складання, розгляд, затвердження і виконання бюджетів усіх рівнів;

б) юридично закріплює устрій і компетенцію управлінських органів влади;

в) ґрунтується на законодавчих актах і актах, що регулюють бюджетний процес.

Цілісність бюджетної системи забезпечується через взаємозв'язок між функціональним призначенням і економічним характером видатків бюджету на основі затвердженої Міністром фінансів України бюджетної класифікації. Складовими бюджетної класифікації є:

а) класифікація доходів бюджету;

б) класифікація видатків;

в) класифікація фінансування бюджету;

г) класифікація боргу [2].

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 видатків бюджету визначає конкретне спрямування коштів, тобто предметно-цільове їх призначення, і поділяється на:

1) поточні видатки (код 2000) - усі платежі бюджету, що передбачаються на поточні цілі;

2) капітальні видатки (код 3000) - платежі з метою придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, землі і нематеріальних активів, а також капітальні трансферти.

3) нерозподілені видатки (код 9000) - це видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад;

Кожний напрямок видатків має цільове призначення. Наприклад, поточні видатки (2000) за цільовим призначенням спрямовувати на оплату праці працівників бюджетних установ - 2100, використання товарів і послуг - 2200, обслуговування боргових зобов'язань -

2400, поточні трансфери - 2600, соціальне забезпечення - 2700, інші поточні видатки - 2800. Капітальні видатки (3000): придбання основного капіталу - 3100; капітальні трансфери – 3200 [1].

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 (табл. 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 бюджетних установах можуть бути перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди на соціальні заходи [6].

Таблиця 1.

Зведена таблиця економічної класифікації видатків

Поточні видатки (2000)	Оплата праці і нарахування на заробітну плату(2100)	Оплата праці (2100)
		Заробатна плата (2111)
		Грошове забезпечення військовослужбовців (2112)
		Нарахування на оплату праці (2120)
	Використання товарів і послуг (2200)	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар (2210)
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали (2220)
		Продукти харчування (2230)
		Оплата послуг (крім комунальних)(2240)
		Видатки на відрядження (2250)
		Видатки та заходи спеціального призначення (2260)
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (2270)
		Оплата тепlopостачання (2271)
		Оплата водopостачання та водовідведення (2272)
		Оплата електроенергії (2273)
		Оплата природного газу (2274)
		Оплата інших енергоносіїв (2275)
		Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення (2280)

		Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм (2281)
		Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку (2282)
	Обслуговування боргових зобов'язань (2400)	Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань (2410)
		Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань (2420)
	Поточні трансферти (2600)	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (2610)
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (2620)
		Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям (2630)
	Соціальне забезпечення (2700)	Виплата пенсій і допомоги (2710)
		Стипендії (2720)
		Інші виплати населенню (2730)
	Інші видатки (2800)	-
Капітальні видатки (2000)	Придбання основного капіталу (3100)	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (3110)
		Капітальне будівництво (придбання) (3120)
		Капітальне будівництво (придбання) житла (3121)
		Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів (3122)
		Капітальний ремонт (3130)
		Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень) (3131)
		Капітальний ремонт інших об'єктів (3132)
		Реконструкція та реставрація (3140)
		Реконструкція житлового фонду (приміщень) (3141)
		Реконструкція та реставрація інших об'єктів (3142)
		Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури (3143)
		Створення державних запасів і резервів (3150)
		Придбання землі та нематеріальних активів (3160)
	Капітальні трансферти (3200)	Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (3210)
		Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (3220)
		Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям (3230)
		Капітальні трансферти населенню (3240)
Нерозподілені видатки (9000)		

Для проведення касових видатків бюджетним організаціям 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 за-

лежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації [6].

Для відображення операцій про виконання кошторисів згідно економічної класифікації передбачені такі форми бухгалтерського обліку:

- журнал-головна, яка використовується в установах з невеликим обсягом облікової роботи, які ведуть облік самостійно;
- журнально-ордерна, яка використовується в установах з великим обсягом облікової роботи, які ведуть облік самостійно;
- меморіально-ордерна, яка використовується в установах з великим обсягом роботи, облік яких централізований;
- автоматизована.

Найбільш поширеною формою ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ є меморіально-ордерна форма обліку.

Меморіально-ордерна форма обліку одержала назву від меморіального ордера, складанням якого завершується обробка документів.

Аналітичний облік касових видатків у бюджетних організаціях 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. Стан відшкодованих касових видатків записують на зворотному боці картки.

Підставою для оплати видатків є первинні документи, основним з яких є лати 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 Класі 3. Кошти, розрахунки та інші активи, а саме для цього призначений субрахунок № 301 Каса в національній валюті.

Фактичні видатки відображають фактичне виконання норм затверджених кошторисом, тому при виконанні планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумах 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 облік фактичних видатків митних органів

- меморіальний ордер 2 – накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (ф. 381);
- меморіальний ордер 3 – накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (ф. 382);
- меморіальний ордер 4 – накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими дебіторами (ф. 408);
- меморіальний ордер 5 – зведення розрахункових відомостей щодо заробітної плати та стипендій (ф. 405);
- меморіальний ордер 6 – накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими кредиторами (ф. 409);
- меморіальний ордер 7 – накопичувальна відомість щодо розрахунків у порядку планових платежів (ф. 410);

- меморіальний ордер 8 – накопичувальна відомість щодо розрахунків з підзвітними особами (ф. 386);

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 невтраченою 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) [4].

Відмінності та основні зміни в економічній класифікації видатків бюджетних установ наведено в таблиці (табл.2).

Таблиця 2.

Основні відмінності та зміни в економічній класифікації видатків бюджету

Статті КЕКВ з 01.10.2010 р. і по теперішній час	Статті КЕКВ з 08.12.2006 до 01.10.2010 р.
Код 3110. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	Код 1130. Придбання товарів і послуг
Код 2210. Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	Код 1131. Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м'який інвентар та обмундирування
Код 2240. Оплата послуг (крім комунальних)	Код 1134. М'який інвентар та обмундирування

Код 2800. Інші поточні видатки	Код 1135. Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів
Код виключено	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 3120. Капітальний ремонт інших об'єктів	Код 1150. Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та засоби спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
Код 3121. Капітальне будівництво (придбання) житла	Код 2121. Будівництво (придбання) житла
Код виключено	Код 2122. Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів
Код виключено	Код 2132. Капітальний ремонт адміністративних об'єктів
Код 3142. Реконструкція та реставрація інших об'єктів	Код 2143. Реконструкція адміністративних об'єктів
Код 3143. Реставрація пам'яток культури, історії, архітектури	Код 2144. Реконструкція інших об'єктів

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 “Оплата праці і нарахування на заробітну плату”, “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”, “Оплата послуг (крім комунальних)”, “Інші видатки”, “Оплата інших послуг та інші видатки”, “Оплата інших електроенергії” не збігається ні в часі, ні в сумі.

Згідно “Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, Поження про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 р. № 921 (із змінами та доповненнями КМУ від 27.01.2010 р. №51). Закупівля підприємствами товарів, робіт і послуг за рахунок інших державних коштів здійснюється з урахуванням таких особливостей:

1) підприємства для закупівлі товарів, робіт і послуг застосовують це Положення у разі, якщо вартість предмета закупівлі для товару (товарів), послуги (послуг) становить або перевищує 50 тисяч гривень, а для робіт - 400 тисяч гривень;

2) підприємства можуть здійснювати закупівлю шляхом застосування процедури запиту цінних пропозицій (котирувань) щодо товарів, робіт і послуг, для яких існує постійно діючий ринок, та за умови, що вартість предмета закупівлі не перевищує 100 тисяч гривень у разі закупівлі товарів і послуг та 500 тисяч гривень у разі закупівлі робіт [13].

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.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

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 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 2013 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.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 7 жовтня 2010 року N 2592-VI, ОВУ, 2010 р. (зі змінами № 688-VII від 19.11.2013) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Бюджетна система України : Навчальний посібник / Артус М.М., Хижа Н.М. - К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2005. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://books.br.com.ua/5754>
3. 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>.
4. 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>.
5. Закону України “Про Державний бюджет України на 2013 рік” N 5515-VI від 06.12.2012 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.

6. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету 16 липня 2012 р. за N 1199/21511 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://nauch.com.ua/ekonomika/1770/index.html?page=4>

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

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

9. Наказ Міністерства Фінансів України “ Про внесення змін до бюджетної класифікації” від 26 грудня 2011 року N 1738 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.tvoiprava.com.ua>

10. Наказ МФУ Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету від 12.03.2012 № 333 (зі змінами та доповненнями № 348 від 01.03.2013) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/page>

11. Наказ МФУ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ від 10.12.99 N 114 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>

12. 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>.

13. Поження про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 р. № 921 (із змінами та доповненнями КМУ від 27.01.2010 р. №51). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid07639.html>

14. Програми економічних реформ на 2010 - 2014 роки від 02 червня 2010 року. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf