

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

Тополенко Н.М.

кандидат економічних наук, доцент;

Мельніченко І.С.

студент,

Університет митної справи та фінансів

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ КАСОВИХ І ФАКТИЧНИХ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Вітчизняна і зарубіжна економічна література відводить видаткам бюджетних установ провідну роль у фінансовому забезпеченні розвитку суспільства. Видатки є одним з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення резервів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом [1].

Окрім БКУ, основним нормативним документом, що визначає склад та структуру видатків бюджетних установ, є наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [5, с. 14].

Як економічна категорія, видатки бюджетних установ об'єднують витрати, що покриваються з централізованих та децентралізованих державних фондів. Більшість державних видатків фінансується з державного чи місцевих бюджетів. Видатки бюджету на утримання бюджетних установ не завжди

збігаються з видатками самих установ. Сума коштів, перерахованих постачальникам, характеризує суму видатків бюджету, у той час як для установи вони є лише зміною у складі активів без реальних видатків коштів. Виходячи з двоїстості характеру видатків бюджетних установ, їх поділяють на касові та фактичні.

Фактичні видатки – це дійсні видатки установ, що підтверджуються відповідними документами, проведені та сплачені за рахунок бюджетних коштів тим чи іншим установам в процесі виконання кошторису. Також до цієї категорії видатків включаються проведені, але не оплачені в результаті відсутності коштів, видатки або такі, які обліковуються за місцем проведення.

Обліковують фактичні видатки на активних затратних рахунках 8 класу: 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»; 802 «Витрати на утримання державних цільових фондів»; 803 «Витрати державного бюджету»; 804 «Витрати місцевого бюджету»; 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції»; 812 «Витрати державних цільових фондів на виготовлення продукції»; 821 «Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів»; 822 «Витрати державних цільових фондів з продажу активів»; 83 «Фінансові витрати»; 84 «Інші витрати за обмінними операціями»; 85 «Інші витрати за необмінними операціями»; 86 «Умовні витрати» [2]. Облік ведеться у розрізі відповідних субрахунків.

Синтетичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у таких меморіальних ордерах: Меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами»; Меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії»; Меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторями»; Меморіальний ордер № 7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів»;

Меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»; Меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»; Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» [4].

Касові видатки відображають касове виконання бюджету, це всі суми перераховані установою чи організацією з рахунків в органах Державної казначейської служби для їх використання згідно з кошторисом. При цьому касовими видатками є і кошти, сплачені готівкою через касу установи, і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах не передбачає окремих рахунків для обліку касових видатків, оскільки вони збігаються з кредитом рахунків 221 «Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів», 222 «Готівкові кошти та їх еквіваленти державних цільових фондів», 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів», 232 «Грошові кошти на рахунках державних цільових фондів» [3]. За кредитом рахунків відображають здійснені касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків у казначействі готівкою або перераховані в безготівковому порядку. Одночасно запис робиться в дебеті відповідних субрахунків залежно від напрямку видатків.

Аналітичний облік касових видатків установи ведуть у Картках аналітичного обліку касових видатків. Картку аналітичного обліку касових видатків установа відкриває щомісячно за кожним кодом класифікації видатків, загальним і спеціальним фондом, за кожним видом коштів спеціального фонду [5, с. 81]. Записи здійснюють щоденно на підставі виписок органів казначейства.

Синтетичний облік касових видатків в бюджетні установи ведуть у Меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в

органах Державної казначейської служби України» та Меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України» [4].

Захищеними видатками бюджету визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень [1].

До основних захищених статей видатків відносять видатки на оплату праці та нарахування, придбання медикаментів, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, обслуговування державного боргу, поточні трансферти, підготовку кадрів, забезпечення осіб з інвалідністю засобами реабілітації, компенсацію процентів, сплачуваних банкам або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво чи придбання житла, оплату охорони державних закладів культури, виплати за деривативами [1].

Незважаючи на те, що законодавством передбачені статті захищених видатків, що є спільними для касових і фактичних видатків, у практичній діяльності бюджетної установи більш важливим є виконання саме касових видатків, оскільки саме вони відображають виконання кошторису та появу або погашення заборгованостей. Наприклад, заробітна плата та ЄСВ можуть бути нарахованими, проте ні працівники, ні бюджети не отримують ці кошти.

Слід зазначити, що касові видатки бюджетних установ, які фінансуються через органи Державного казначейства, обліковуються в органі казначейства та безпосередньо в установі. Тому, є перспектива, що необхідність ведення обліку касових видатків в бюджетних установах відпаде, що призведе до зменшення обсягів звітних показників про виконання кошторису видатків. Аналіз фактичних та касових видатків можна здійснювати шляхом порівняння даних про касові видатки в

органах Державної казначейської служби із даними про фактичні видатки, що містяться у звітності бюджетної установи, між собою та із затвердженим кошторисом. Результатом такої перевірки буде виявлення і подальший пошук причин перевищення касових над фактичними видатками і навпаки.

Як правило, фактичні видатки не збігаються з касовими в часі і сумі через наявність залишків чи заборгованостей на кінець звітного періоду. Якщо касові і фактичні видатки збігаються в часі, їх називають прямими видатками.

Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи можна визначити загальну суму касових (K_B) і фактичних видатків (Φ_B), які розраховуються за формулами, що унаочнюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$K_B = Z_n + П - Z_k, \quad (1)$$

де Z_n – залишки коштів установи на початок року;

$П$ – сума коштів, перерахованих за рік;

Z_k – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$\Phi_B = K_B - (ЗКП - ЗКК) + (ЗМП - ЗМК) + (ЗДП - ЗДК) + (ПО_n - ПО_k), \quad (2)$$

де $ЗКП$, $ЗКК$ – заборгованість кредиторська на початок і на кінець року;

$ЗМП$, $ЗМК$ – залишки на рахунках матеріалів на початок і на кінець року;

$ЗДП$, $ЗДК$ – заборгованість дебіторська на початок і на кінець року;

$ПО_n$, $ПО_k$ – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і на кінець року.

Теоретично вище наведені формули добре відображають та дають змогу проаналізувати можливі розбіжності в касових та

фактичних видатках. Проте на практиці бюджетні установи не використовують їх в бухгалтерському обліку.

Поєднання двох методів обліку пояснюється жорсткими обмеженнями у витрачанні коштів установами та суцільним контролем за використанням коштів з боку держави. Облік касових видатків забезпечує інформацією щодо виконання кошторису та залишків невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. У свою чергу ведення обліку фактичних видатків дає можливість контролювати фактичне виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

Отже, зазначимо, що ведення обліку і касових, і фактичних видатків у бюджетних установах є основним методом контролю з боку держави за додержанням бюджетними установами фінансової дисципліни та чітким виконанням кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 р. № 1203.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету» від 12.03.2012 № 333.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору» від 08.09.2017 № 755.
5. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.