

УДК 657.471:236.14

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДАТКІВ ТА ВИТРАТ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ

Пеліпаденко Р.О.

*В дослідженні висвітлюються основні питання класифікації видатків та витрат в бюджетних установах та організаціях. Дано визначення поняттям видатки та витрати, обумовлено сутність процесу їх класифікації. Виділені найважливіші кваліфікаційні групи видатків та витрат у відповідності з напрямками обліку та контролю в бюджетних установах та організаціях. Розглянуто основні засади класифікації видатків бюджетної установи за кодами економічної класифікації. Для управлінського обліку відокремлено витрати на різновиди, з метою зосередження уваги на тих, на які може впливати керівництво установи.*

**Ключові слова:** бюджетні установи та організації, бухгалтерський облік, управлінський облік, видатки, витрати, класифікація видатків, класифікація витрат.

### ВСТУП

На сучасному етапі реформування економіки України виникає потреба у перегляді традиційно сформованих підходів до визначення цілей, завдань, принципів і механізмів реалізації розподілу бюджетних видатків та в детальному вивченні їх сутності. Проблеми вдосконалення методів мобілізації та ефективного використання бюджетних ресурсів визнаються одними з найбільш актуальних в українській науці і практиці. Так, основним напрямком бухгалтерського обліку бюджетних установ виступає облік видатків. Видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, та його аналізу, з метою виявлення внутрішніх резервів. Крім цього, поняття витрат (або затрат) та їх класифікації займає важливе місце в управлінському обліку та є одними з основних його об'єктів. При прийнятті управлінських рішень необхідно мати інформацію про витрати, оскільки, ефективне використання ресурсів установи має на меті одержання суспільно необхідного або бажаного результату від діяльності бюджетної установи при мінімальних витратах трудових і матеріальних ресурсів.

Незважаючи на існування певного законодавчого та наукового підґрунтя для розвитку системи класифікації видатків та витрат залишається багато невирішених питань, серед яких основними є визначення суті процесу класифікації та визначення найважливіших кваліфікаційних груп у відповідності з напрямками обліку видатків та витрат в бюджетних установах. Важливість вирішення цих питань дає підстави стверджувати, що вони потребують проведення окремого дослідження.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Останнім часом, проблеми вдосконалення організації видатків бюджетної установи почали перебувати у центрі уваги вітчизняних науковців та органів державного управління, про що свідчить введення з 1 січня 2010 року оновленої економічної класифікації видатків бюджетних установ [4], основним завданням якої на думку першого заступника голови Державного казначейства України є наближення до міжнародних стандартів та можливість чіткого розмежування видатків за їх економічною сутністю [6, с.18].

До початку розгляду ключових питань класифікації видатків та витрат бюджетних установ у відповідності до напрямків бухгалтерського обліку, розуміння суті проблем які потребують вирішення необхідним є визначення поняття видатків та поняття витрат. Загальні поняття видатків дано в бюджетному кодексі України та інструкції Державного казначейства України [4]. Змістовним та узагальнюючим визначення наведені в нормативно-правових актах є визначення видатків надане П.Й.Атамасом [5, с.72], який під видатками розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів.

Визначення поняття витрат бюджетних установ та їх класифікації в науковій літературі майже не зустрічається. В законодавстві, визначення витрат наведено лише для установ, підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ [3]. Відповідно до специфіки діяльності бюджетних установ визначити витрати можна як розмір ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності (виконання певних функцій держави, надання послуг та/або виробництво продукції) бюджетною установою.

Згідно з визначеннями, розглянутими вище видатки та витрат бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, оскільки взаємозв'язок між ними має причинно-наслідковий характер. Видатки і витрати

бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх забезпечення – фонди (загальний і спеціальний), а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

Вітчизняні вчені, такі як Атамаса П.Й. [5, с.72], Дожга Р.Т. [7, с.234], Сопко В.В. [11, с.346], розглядають видатки бюджетної установи в розрізі фактичних та касових. Наводяться схеми обліку касових і фактичних видатків, типові бухгалтерські проведення по відображенню господарських операцій бюджетних установ [5], детально розглядається зміст статей економічної класифікації видатків [7, 11]. Окремо розглядаються видатки спеціального фонду державного бюджету.

Деякі автори [9] докладно досліджують питання доцільності поділу видатків за видами. Інші, такі як Свірко С.В. зосереджують увагу над процесами організації бухгалтерського обліку видатків бюджетних установ [10, с.237].

Переважає більшість авторів, в своїх дослідженнях характеризують та наводять приклади касових та фактичних видатків, вивчають їх взаємозв'язок, характеризують коди економічної класифікації видатків. В згаданих публікаціях, лише започатковано розгляд питань пов'язаних з видатками та витратами бюджетних установ та їх класифікацією, а питання класифікації видатків та витрат бюджетних установ, визначення класифікаційних груп видатків та витрат які мають безпосереднє застосування в облікових системах установ, та на основі яких мають прийматися управлінські рішення залишаються до кінця не визначеними.

Тому, метою даного дослідження є визначення основних засад в класифікації видатків та витрат бюджетних установ, а також визначення відповідно до напрямків бухгалтерського обліку в бюджетних установах класифікаційних груп видатків та витрат на основі яких мають прийматися управлінські рішення, відбуватися планування та прогнозування видатків, здійснюватися їх контроль та регулювання. Початково в дослідженні буде розглянута класифікація видатків бюджетних установ на основі економічної класифікації видатків, а згодом запропонована класифікація витрат бюджетних установ визначена видами їх діяльності та спрямована за напрямками їх обліку, контролю та прогнозування.

2. Результати дослідження. Основним нормативним документом, що визначає склад та структуру видатків бюджетних установ, окрім Бюджетного кодексу, є наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію та її запровадження»[2]. Відповідно до зазначеного документа вирізняють такі види класифікації видатків бюджету: функціональну, відомчу, програмну та економічну. Перші три класифікаційні групи виконують адресну функцію щодо видатків відповідних розпорядників коштів загалом і мають досить обмежене використання у процесі бухгалтерського обліку. Економічна класифікація видатків, на відміну від попередніх, має безпосереднє застосування в межах системи бухгалтерського обліку, оскільки саме стосовно її кодів здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ. У межах зазначеної класифікації, з врахуванням останніх змін в законодавстві [4], виокремлено такі основні напрямки, як поточні, капітальні та нерозподілені видатки. У межах кожного з перелічених напрямків виокремлюються коди економічної класифікації видатків. Зосередимо увагу на поточних видатках установи, оскільки вони є найбільш розповсюдженими в практичній діяльності бюджетних установ. При цьому зазначимо, що оптимізація кодів поточних видатків здійснюється за двома напрямками: придбання товарів та придбання послуг. Здійснення видатків за відповідними кодами економічної класифікації має певну мету:

- оплату придбання або виготовлення товарів (предметів, матеріалів, обладнання);
- оплату послуг для забезпечення потреб установи (професійні послуги, орендна плата, транспортні послуги, банківські послуги);
- оплату інших видатків, не пов'язаних із придбанням товарів та послуг установами для власних потреб (податків, зборів, обов'язкових платежів, штрафів).

Детальна характеристика кожного з кодів на основі чотирьох рівнів дає змогу повністю ідентифікувати видатки бюджетних установ. Визначимо, що під час практичної діяльності кожної установи слід виокремлювати загальні і специфічні коди економічної класифікації видатків. Загальні коди економічних видатків характеризують господарські процеси притаманні більшості бюджетних установ, такі як: заробітна плата, нарахування на заробітну плату, придбання предметів постачання і матеріалів, оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів, оплата комунальних послуг, послуг зв'язку. Під специфічними слід розуміти грошове утримання військовослужбовців, медикаменти та перев'язувальні матеріали, продукти харчування, виплату стипендій. Очевидно, що через велику кількість та специфіку кодів економічної класифікації видатків та з огляду на різномірну специфіку діяльності бюджетних установ керівник бухгалтерської служби кожної бюджетної установи повинен розробляти робочу, скорочену економічну класифікацію видатків, причому це слід здійснювати до початку планування діяльності на наступний рік, тобто перед складанням проекту кошторису доходів і видатків. Щоб отримати максимально об'єктивні показники щодо майбутніх видатків, кожна бюджетна установа має здійснити комплекс послідовних організаційних заходів, а саме: до установи мають бути своєчасно доведені граничні обсяги видатків із загального та спеціального фондів бюджету, за фактом отримання бюджетних показників установою формується проекту кошторису доходів і видатків з ретельним обґрунтування кожної статті видатків.

Таким чином, основоположною засадою класифікації видатків бюджетних установ в системі бухгалтерського обліку є класифікація на основі кодів економічної класифікації видатків. Така класифікація видатків забезпечує ведення бухгалтерського обліку видатків відповідно до кошторису установи та забезпечує контроль за ефективним витрачанням ресурсів.

Крім виконання основних своїх функцій окремі бюджетні установи здійснюють виробничу діяльність, зокрема виробляють продукцію, виконують науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, а також надають послуги. Перелічені види діяльності знаходять відображення в обліку за напрямом - обліку витрат.

Витрати на виробництво або витрати пов'язані з надання послуг організують за економічними елементами витрат, а облік і калькуляція собівартості окремих видів продукції, робіт та послуг – за статтями витрат. Такий вид класифікації визначається економічним змістом витрат, та має такі основні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, знос основних фондів.

Для контролю за складом витрат по місцях їх виникнення необхідно знати не тільки те, що витрачено в процесі виробництва або надання послуг, а й з якою метою, тобто враховувати витрати по напрямках, в залежності до технологічного процесу. Такий облік дозволяє аналізувати собівартість за її основними частинами та по деяким видам послуг та продукції, встановлювати обсяги витрат окремих структурних підрозділів. Вирішення цих питань здійснюється за рахунок застосування класифікації витрат за статтями калькуляції. Перелік статей калькуляції, їх склад та методи розподілу по видам послуг та продукції визначається відповідно до галузевої належності установи.

При цьому, потрібно визначити функціональне призначення та сферу використання кожної з груп. Визначити порядок планування собівартості відповідної послуги або продукту зазначивши відповідальних осіб, які беруть участь у визначенні планової собівартості; систему показників, використовуваних для розрахунку; порядок визначення планових витрат за статтями; систему носіїв інформації. Також, необхідно визначитися з бухгалтерським обліком витрат, розкривши метод і завдання обліку витрат, подавши докладну схему аналітичного і синтетичного обліку, схарактеризувавши порядок руху носіїв облікової інформації та порядок визначення фактичної вартості продукту або наданих послуг.

Розробка класифікації витрат потребує ретельного вивчення практичної діяльності установи. Сьогодні у вітчизняній практиці можна запровадити класифікацію витрат за напрямками їх обліку: для калькулювання, для прийняття управлінських рішень і планування, для контролю та регулювання. Витрати, використовувані для калькулювання поділяються на групи: витрат по видам; витрат відповідно до способу віднесення вартості на об'єкт (прямі та непрямі); витрат за стосунками до собівартості (витрати, що включаються до собівартості та витрати діяльності), витрати за цільовим спрямуванням (основні та накладні); витрати за видами послуг або продуктів (витрати на послугу або продукт, витрати на групу, комплекс). Витрати, використовувані для прийняття управлінських рішень і планування поділяються на групи: витрати календарного періоду (поточні й одноразові); витрати за видами (за економічними елементами); за обсягами (змінні та постійні); за ступенем залежності від прийнятого рішення (вирішальні й такі, що не залежать від прийнятого рішення), за складом витрат (одноразові та комплексні). Витрати, використовувані системою контролю та регулювання поділяються на групи: відповідно до ступеню самостійності установи (регульовані та нерегульовані), відповідно до ступеню доцільності використання коштів (ефективні та неефективні); відповідно до обґрунтованості проведення (у межах кошторису та відхилень від планових показників); відповідно до ступеню контрольованості (контрольовані та неконтрольовані). Зазначена класифікація витрат дозволяє виділити певні класифікаційні групи аналіз яких, дозволить приймати вірні управлінські рішення, здійснювати поточний контроль та аналіз ефективності діяльності установи в напрямку надання послуг та/або виготовлення продукції.

## ВИСНОВКИ

У процесі функціонування бюджетних установ та організацій виникає необхідність здійснення контролю видатків та витрат. Для забезпечення існування ефективної системи обліку, контролю та планування видатків основним є вибір систем основних засад в класифікації видатків та витрат бюджетних установ, а також визначення відповідно до напрямків обліку класифікаційних груп видатків на основі яких мають прийматися управлінські рішення, відбуватися планування та прогнозування видатків, здійснюватися їх контроль та регулювання. Основною засадою класифікації видатків бюджетних установ в системі бухгалтерського обліку є класифікація видатків на основі кодів економічної класифікації видатків, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку видатків відповідно до кошторису установи та забезпечує контроль за ефективним витрачанням бюджетних коштів. Суть процесу класифікації витрат бюджетних установ в процесі виконання функцій держави, надання послуг та виробництві продукції полягає в відокремленні видатків на різновиди в управлінському обліку, та зосередження уваги на тих, на які може впливати керівник установи. Для ефективної організації управлінського обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат по певним ознакам. Це допоможе не тільки краще планувати та обліковувати витрати, але й точніше їх аналізувати. Один з варіантів класифікації витрат в практичній діяльності бюджетних установ запропоновано в дослідженні. При цьому, необхідно відмітити, що виділення класифікаційних груп видатків та витрат має здійснюватися у чіткій відповідності з існуючими напрямками обліку в установі.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // Офіційний вісник України, 2001, № 29 (03.08.2001).
2. Наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001р. №604 «Про бюджетну класифікацію та її запровадження»//Вісник державних закупівель, 2002р., 05, №13.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87 //Офіційний вісник України, 1999, № 25 (09.07.99).
4. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Державного казначейства України від 25.11.2008 р. № 495 // Офіційний вісник України, 2009, № 8 (13.02.2009).
5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: Навчальний посібник. –Київ: Центр навчальної літератури, 2005.
6. Грицун Т.Г. Основні зміни в економічній класифікації видатків.// Все про бухгалтерський облік, 2009, №120.
7. [Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001.](#)
8. Замазій С. Облік касових та фактичних видатків у бюджетних установах// «Податки та бухгалтерський облік», 21 квітня 2003р., №32 (590).
9. Котова С.С. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення. //vlp.com.ua
10. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. К., КНЕУ, 2003.
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 1998.

---

[Пеліпаденко Роман Олександрович](#), аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського державного економічного університету