

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер. с англ.; Гл. ред. сериї проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. і перероб. – Ж.: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
3. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
4. Економічний енциклопедичний словник: У 2-х т. / [С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій]; За заг. ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ. – 2005. – Т. 1. – 616 с.
5. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991 р. № 887-ХІІ // Закони України: У 12 т. – Т. 1.
6. Карташев В.А. Система систем. – М.: «Прогресс-Академия», 1995. – 325 с.
7. Контроль в системі внутрішньогосподарського хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
8. Мних С.В., Бутко А.Д., Большакова О.Ю., Кравченко Г.О., Никонович Г.І. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства / За ред. проф. С.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2005. – 232 с.
9. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
10. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук; Институт русского языка им. В.В.Виноградова. – 4-е изд., допол. – М.: Азбуковник, 1999. – 944 с.
11. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Монографія] / Пантелеев В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 491 с.
12. Принципы корпоративного управления, утвержденные комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку Украины 11 декабря 2003 г. – №571.
13. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроль и ревизия. Практикум: Учеб. пособие. – Донецк: ДонГуэп, 2001. – 201 с.
14. Філософський енциклопедичний словник / Голова редкол. В.І. Шинкарук. – К.: Абрис, 2002. – 742 с.
15. Шевчук В.А. Контроль хозяйственных систем в обществе с переходной экономикой (проблемы теории, организации, методологии): Монография. – К., 1998. – 371 с.

УДК 336.144.38

С.С. Котова

ДВНЗ “Київський національний університет імені Вадима Гетьмана”,  
кафедра бухгалтерського обліку

## **КАСОВІ ТА ФАКТИЧНІ ВИДАТКИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ЇХ СУТЬ ТА ЕКОНОМІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ**

© Котова С.С., 2009

**Розглянуто суть касових та фактичних видатків бюджету, їх суть та економічне значення. Обґрунтовано доцільність поділу видатків на касові та фактичні.**

**Essence of cash and actual charges of budget, their role and economic value, is considered. Grounded expedience of division of charges on a cashdesk and actual.**

**Постановка проблеми.** Загальноприйнятим у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі є визнання провідної ролі видатків бюджетів у фінансовому забезпеченні потреб соціально-економічного розвитку суспільства.

Видатки державного бюджету – це кошти, що спрямовуються на здійснення програм і заходів, передбачених законом про державний бюджет чи рішенням відповідної ради на бюджетний рік (за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до

бюджету сум) [1, с. 94]. Вони є основою визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення резервів зниження видатків [2]. Видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Видатки бюджету за певних умов трансформуються у витрати (виплата зарплати, оплата вартості товарно-матеріальних цінностей, комунальних послуг тощо).

Залежно від етапу руху коштів, видатки поділяються на касові та фактичні. Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Фактичні видатки, на відміну від касових – це реальні видатки установи для виконання кошторису, підтверджені відповідними первинними документами, за мінусом сум, отриманих на відновлення видатків.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій** підтверджує, що в Україні зростає інтерес вчених до теоретичних і практичних проблем використання видатків, виходячи з їх розподілу на касові та фактичні. Окремі напрями згаданих досліджень відображені в роботах зокрема С.В. Свірко, Р.Т. Джоги, В.В. Собко, В.Т. Александрова, О.І. Ворони, В.Ф. Палія, П.К. Германчука, П.Й. Атамаса, І.І. Поклада, М.Д. Врублевського, Л.В. Нападовської, Ю.В. Пасічника. Проте поки що не вирішеними залишається низка питань, таких як: відсутність науково обґрунтованих підходів до процесу розподілу видатків на касові та фактичні, що обумовлює об'єктивну необхідність розроблення й впровадження теоретичних та методичних положень з формування і вдосконалення обліку касових та фактичних витрат. Наявність цієї проблеми обумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

**Метою статті** є дослідження суті та значення розподілу видатків бюджетних установ на касові і фактичні. Завдання полягає в обґрунтуванні доцільності використання зазначеного розподілу на практиці.

**Виклад основного матеріалу.** Як економічна категорія, видатки об'єднують витрати, які покриваються з централізованих та децентралізованих державних фондів. Більшість державних видатків фінансується з державного та з місцевих бюджетів.

Касові та фактичні видатки найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків – це касовий метод, за якого запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать; для фактичних видатків — це метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів.

Відшкодування касових видатків відображається в момент зарахування на реєстраційний рахунок сум або перерахування коштів дебіторами згідно з платіжним дорученням. Фактичних – у момент їх здійснення відповідно до актів на списання, накладних, актів виконаних робіт, приймання-передачі, рахунків-фактурів тощо.

Касові видатки не мають нічого спільного із касовими операціями, оскільки до них належать як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків.

В процесі обліку касових видатків формується інформація про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків уможливує контроль фактичного виконання кошторису видатків установи загалом та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних, як і касових видатків, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Порядок обліку касових і фактичних видатків регулюється «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», затвердженими ДКУ 10.12.1999 р. № 114. Облік

касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 31 «Рахунки в банках» та 32 «Рахунки в казначействі» у розрізі відповідних субрахунків. Облік фактичних видатків ведеться на активних витратних рахунках класу 8 «Видатки» Плану рахунків бюджетних установ. Аналітичний облік касових видатків ведеться у розрізі поточних чи реєстраційних рахунків у розрізі кодів функціональної та економічної класифікації. Касові видатки накопичуються за кредитом цих рахунків, а за дебетом записуються суми, спрямовані на відновлення касових видатків, суми фінансування, що надійшли. Для аналітичного обліку фактичних видатків бюджетних установ призначено спеціальну «Картку аналітичного обліку фактичних видатків» типової форми, затвердженої наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 №100, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.10.2000 за №747/4968 одночасно з формою картки обліку касових видатків.

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

Фактичні видатки, зокрема за кодами 1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ», 1120 «Нарахування на заробітну плату» у часовому вимірі випереджають касові, тобто нарахування заробітної плати та внесків на соціальні заходи відбувається раніше, ніж отримання грошей в касу на виплату зарплати або перерахування коштів у відповідні фонди. Касові видатки відповідатимуть у часі фактичним при придбанні основних засобів, оскільки вартість придбаних основних засобів відразу списується на фактичні видатки [3, с. 17]. За іншими кодами, як правило, касові видатки випереджають фактичні. Наприклад, при придбанні бензину, канцелярських, господарських товарів, медикаментів, продуктів харчування спочатку здійснюється оплата рахунків (касові видатки), потім – оприбуткування оплачених цінностей, і тільки після цього – їх списання (фактичні видатки).

Якщо касові та фактичні видатки збігаються у часі (що буває доволі рідко), вони вважаються прямими видатками. Йдеться про отримані з банку чи казначейства кошти, витрачені за прямим призначенням відповідно до кошторису (видатки за електроенергію, газ, воду, телефон, поточний ремонт та інші послуги).

Якщо фактичні видатки перевищують касові, це свідчить про погашення дебіторської заборгованості, що значиться на початок звітного періоду, або про створення через отримання товарів, робіт, послуг без попередньої оплати кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду. Крім того, за статтями видатків на харчування, медикаменти, канцтовари, видатків на утримання автотранспорту, капітальний ремонт перевищення фактичних видатків над касовими може бути результатом списання у звітному періоді майна, придбаного раніше. Якщо фактичні видатки менші ніж касові, це свідчить про погашення кредиторської заборгованості, що існує на початок звітного періоду, або про виникнення через проведення передоплати дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду [3, с. 19]. Здійснення передоплати бюджетними установами обмежено місячним терміном відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 06.04.98 р. № 83.

Касові і фактичні видатки нерозривно пов'язані між собою та мають взаємну ув'язку. Розподіл касових і фактичних видатків та одночасний взаємозв'язок між ними дозволяють при аналізі видатків одержати чіткішу картину використання бюджетних коштів, контролю за їх цільовим використанням [4, с. 201].

Взаємоув'язка касових видатків із фактичними здійснюється з використанням формули (1.1) [5, с. 113]:

$$\begin{aligned}
& \text{Касові видатки за рік(період)} = \text{Фактичні видатки за рік(період)} + \\
& \quad \text{Кредитовий залишок на початок року(періоду)} - \\
& \quad \text{Дебетовий залишок на початок року(періоду)} - \\
& \quad \text{Кредитовий залишок на кінець року(періоду)} + \\
& \quad \text{Дебетовий залишок на кінець року(періоду)}
\end{aligned}
\tag{1.1}$$

Ув'язуючи у такий спосіб касові та фактичні видатки за всіма КЕКВ та окремо за видатками, здійсненими за рахунок доходів загального і спеціального фонду бюджету (щодо кожного виду доходів), можна не тільки встановити причини невідповідності сум касових та фактичних видатків за рахунок впливу дебіторсько-кредиторської заборгованості або залишків матеріальних цінностей на початок та кінець періоду, за який виконується механізм ув'язки, а й виявити помилки за процедурами їх обліку. Якщо, припустімо, вартість запчастин, придбаних за рахунок коштів спецфонду, списано на бюджетні видатки, то при ув'язці касових видатків із фактичними за видатками, проведеними за рахунок доходів загального фонду бюджету за КЕКВ 1135, видатки не співпадатимуть на суму неправильного списання. На таку саму суму не ув'язуються видатки за КЕКВ 1135, здійснені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету. Наприкінці року така помилка може призвести до перекручення результатів виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету. Якщо нарахована зарплата відображена в обліку як фактичні видатки за КЕКВ 1111, а її отримано в касу за рахунок коштів, що призначалися для видатків за КЕКВ 1120, то при ув'язуванні касових видатків із фактичними за кодами 1111 і 1120 розбіжність відповідатиме сумі завищення касових видатків за КЕКВ 1120.

У сучасних умовах фактичні видатки часто перевищують касові, бо не завжди фінансування з бюджету дає змогу вчасно погасити заборгованість із зарплати, за енергоносії та інші господарські втрати бюджетних установ. Порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансування за відповідними кодами економічної класифікації видатків створює можливість контролю з боку держави (в особі відповідних розпорядників коштів, фінансових органів та органів Державного казначейства) за станом виконання кошторису доходів і видатків, розрахунків з працівниками, постачальниками, різними кредиторами, за доцільністю використання виділених коштів згідно з їх цільовим призначенням. Таке порівняння уможливує виявлення фактів порушення фінансової дисципліни, безпідставного, нецільового використання державних коштів.

Необхідно зауважити, що касові видатки бюджетних установ, які фінансуються через органи Державного казначейства, обліковуються двояко: в органі казначейства (при списанні коштів з реєстраційного рахунка установи) і безпосередньо в установі (при отриманні виписки органу казначейства з реєстраційного рахунка). Тому, можливо, у майбутньому (при повному впровадженні в бюджетну сферу фінансування через органи казначейства) необхідність ведення обліку касових видатків в бюджетних установах відпаде, а відтак значно зменшиться обсяг звітних показників про виконання кошторису видатків. Порівняльний аналіз касових і фактичних видатків та фінансування можна здійснювати у встановлені строки шляхом порівняння органів казначейства про касові видатки та звітності установи, про фактичні видатки між собою та із затвердженим кошторисом. Такі перспективи стають доволі реальними при впровадженні в бюджетних установах автоматизованого обліку видатків з використанням персональних ЕОМ.

Перший етап такої перевірки передбачає зіставлення фактично проведених касових видатків за кодами економічної класифікації видатків (суми здійснених розрахунків з працівниками установи, з бюджетом за відрахуваннями із заробітної плати, з постачальниками товарів і послуг) із затвердженими кошторисними призначеннями і порівняння цих двох показників з фактично проведеними видатками за відповідними кодами економічної класифікації (суми нарахованої заробітної плати і відрахувань з неї, вартості отриманих і витрачених послуг — оплачених і неоплачених). У результаті такого порівняння визначаються відхилення відповідних показників, які є об'єктом аналізу. При цьому необхідно проаналізувати, чому виникли відхилення, пов'язати їх із наявною дебіторською та кредиторською заборгованістю тощо.

Загальну суму касових і фактичних видатків можна визначити та перевірити на підставі даних балансу (форма № 1).

Касові видатки визначають за формулою [6] (1.2) :

$$Кв = Зп + А - Зк, \quad (1.2)$$

де Зп – залишок грошових коштів на початок року; А – асигнування, що надійшли за рік; Зк – залишок грошових коштів на кінець року.

Фактичні видатки визначають за формулою [6] (1.3) :

$$Фв = Кв + КЗк - КЗп + Мк - Мп + ДЗк - ДЗп, \quad (1.3)$$

де Кв — загальна сума касових видатків; КЗк — кредиторська заборгованість на кінець року; КЗп — кредиторська заборгованість на початок року; Мк — залишки по субрахунках матеріалів на кінець року; Мп — залишки по субрахунках матеріалів на початок року; ДЗк — дебіторська заборгованість на кінець року; ДЗп — дебіторська заборгованість на початок року.

Аналіз проводиться шляхом порівняння касових видатків із сумою бюджетного фінансування, яка надійшла, а фактичних — із сумою бюджетних асигнувань загалом за уточненим кошторисом та за окремими кодами економічної класифікації. Крім того, касові та фактичні видатки порівнюють між собою.

Результатом такого аналізу є з'ясування, чи не перевищують касові видатки отримане фінансування, чи фактичні видатки проведені в межах кошторису і чи не проводились понад затверджену суму видатки за одними кодами за рахунок невикористаних асигнувань і зменшення видатків за іншими кодами. Такі відхилення відповідно до вимог ст. 51 Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року є порушенням фінансово-бюджетної дисципліни [1, с.76].

Причини відхилень проведених видатків від кошторису за даними аналізу з'ясовують за кожним кодом економічної класифікації витрат, встановлюють, за рахунок чого вони виникли та як впливають на фінансово-господарську діяльність установи [7, с.154].

Наприклад, перевищення касових видатків над кошторисними призначеннями за кодом 1110 «Оплата праці» допускається лише у випадку, якщо наприкінці фінансового року заробітна плата працівників за другу половину грудня виплачується в січні наступного року та якщо протягом звітного періоду проводиться підвищення заробітної плати або доплата до розміру мінімальної заробітної плати і на це не виділяються додаткові асигнування. Таке перевищення виправдане за умови, якщо керівництвом не допускалися безпідставні виплати премії, матеріальної допомоги та інших стимулюючих платежів [8, с.241].

Розподіл видатків на касові та фактичні, їх облік і аналіз дасть змогу посилити контроль над витрачанням бюджетних коштів, підвищити економію за рахунок зменшення витрат, покращити процедуру планування майбутніх витрат та аналізу видатків минулих років за окремими видами класифікації.

У процесі реформування бюджетної класифікації видатків необхідно враховувати як міжнародну практику обліку діяльності державного сектора, так і економічні реалії розвитку України.

1. Бюджетний кодекс України. – Х.: ТОВ «Одіссей», 2007. – 104 с. 2. Вільна енциклопедія <http://uk.wikipedia.org>. 3. Облік касових та фактичних видатків у бюджетних установах / С. Замазій // Податки та бухгалтерський облік. 2003. – №32(590). – С.14–21. 4. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с. 5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с. 6. Плануємо показники до кошторису / Н. Циганова // Баланс-бюджет. – 2008. – № 9 (160). – С.11–17. 7. Левцицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ. – Рівне, УДУВГП, 2004. – 233 с. 8. Пасічник Ю.В. Бюджетна система: Навч. посібник. – Черкаси: Відлуння, 1999. – 376 с.