

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

**Височан О.О.**,  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аналізу,  
*Національний університет «Львівська політехніка»*  
**Грицеляк У.І.**,  
студентка,  
*Національний університет «Львівська політехніка»*

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

**Височан О.О., Грицеляк У.І. Бухгалтерський облік бюджетного фінансування неприбуткових організацій.** У статті досліджено особливості ведення обліку бюджетного фінансування неприбуткових організацій з урахуванням специфіки побудови та реалізації фінансового механізму в державі. Узагальнено визначення та принципи бюджетного фінансування неприбуткових організацій. Представлено модель складання, розгляду, затвердження кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Запропоновано використання конкретних аналітичних рахунків з метою деталізації отриманого цільового фінансування, бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів за джерелами надходжень та спрощення процесу опрацювання інформації для внутрішніх потреб. Виокремлено недоліки кошторисного методу фінансування неприбуткових організацій.

**Ключові слова:** неприбуткова організація, розпорядник бюджетних коштів, бюджетне фінансування, кошторис, фінансовий механізм.

**Височан О.О., Грицеляк У.І. Бухгалтерський учет бюджетного финансирования неприбыльных организаций.** В статье исследованы особенности ведения учета бюджетного финансирования неприбыльных организаций с учетом специфики построения и реализации финансового механизма в государстве. Обобщены определения и принципы бюджетного финансирования неприбыльных организаций. Представлена модель составления, рассмотрения, утверждения смет главных распорядителей бюджетных средств и распорядителей бюджетных средств низшего уровня. Предложено использование конкретных аналитических счетов с целью детализации полученного целевого финансирования, бюджетных ассигнований распорядителями бюджетных средств по источникам поступлений и упрощения процесса обработки информации для внутренних нужд. Выделены недостатки сметного метода финансирования неприбыльных организаций.

**Ключевые слова:** неприбыльная организация, распорядитель бюджетных средств, бюджетное финансирование, смета, финансовый механизм.

**Vysochan O.O., Hrytseliak U.I. Accounting for the budget financing of non-profit organizations.** In the article, features of accounting of budget financing of non-profit organizations with the account of specificity of construction and realization of financial mechanism in the state are investigated. Definitions and principles of budget financing of non-profit organizations are generalized. Model of drafting, review, approval of the estimates of the main spending units and budget funds managers of the lower level is presented. The use of specific analytical accounts is proposed in order to detail the targeted financing, budgetary allocations by spending units by sources of revenues and to simplify the process of processing information for internal needs. Shortcomings of the estimated method of financing of non-profit organizations are highlighted.

**Key words:** non-profit organization, budget funds manager, budget financing, budget, financial mechanism.

**Постановка проблеми.** Незважаючи на поступову автономізацію та збільшення частки самофінансування бюджетних установ, спрямування їх у напрям залучення альтернативних джерел покриття власних видатків, все ж таки бюджетне фінансування найближчою перспективою залишатиметься пріоритетним для більшості неприбуткових організацій України.

В сучасних умовах високої фінансової нестабільності та реальної відсутності економічного розвитку національної економіки проблема фінансового забезпечення бюджетних установ набуває особливої актуальності та потребує розроблення адекватних науково-прикладних підходів для забезпечення її раціонального вирішення. Процес фінансування бюджетних організацій потребує невідкладної оптимізації, в основу якої

повинен бути покладений дієвий підхід до забезпечення ефективного управління грошовими коштами бюджетних установ на основі використання відповідних технологій бухгалтерського обліку [1, с. 42].

Бухгалтерський облік перетворюється на важливий інструмент управління залученням, перерозподілом та використанням фінансових активів як на рівні розпорядників різних рівнів, так і на рівні одержувач бюджетних коштів, а також контролю та попередження зловживань у фінансово-економічній сфері.

Встановлення чітких пріоритетів під час налагодження ефективного механізму фінансування бюджетних установ в аспекті специфікації облікових засобів та прийомів відіграє вагомий роль, оскільки успішне функціонування бюджетних установ має критично важливе значення для задоволення культурних, соціальних чи інших потреб населення та для інших завдань, спрямованих на досягнення суспільних благ, що значною мірою залежить від рівня та динаміки їх фінансування. Реалізація поставлених завдань стає можливою лише після побудови дієвої системи бухгалтерського обліку бюджетного фінансування неприбуткових установ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематика бухгалтерського обліку бюджетного фінансування є центральною темою досліджень таких вітчизняних науковців, як, зокрема, П.Й. Атамас, Л.О. Гуцайлюк, Р.Т. Джога, О.В. Люта, В.М. Метелиця, Н.Г. Пігуль, Р.В. Скалюк, Т.В. Черкашина. Водночас залишається недостатньо висвітленим аспект, пов'язаний з місцем облікової системи розпорядників

бюджетних коштів у фінансовому механізмі залучення, перерозподілу та використання бюджетних коштів.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є визначення особливостей ведення обліку бюджетного фінансування неприбуткових організацій з урахуванням специфіки побудови та реалізації фінансового механізму в державі, що передбачає уточнення сутності останнього, а також обґрунтування можливих напрямів удосконалення підсистеми облікового забезпечення управління фінансами в неприбутковому секторі економіки.

**Виклад основного матеріалу.** Запорукою належного функціонування суб'єктів державного сектору є достатній рівень забезпечення їхньої діяльності необхідними обсягами фінансових ресурсів.

В сучасних умовах високої фінансової нестабільності на функціонування бюджетних установ негативний вплив мають такі фактори: незадовільний стан фінансування, брак грошових коштів для оновлення матеріально-технічної бази бюджетних установ, обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямів їх використання [2, с. 746].

Основою для подолання вказаних недоліків є чіткий механізм фінансування бюджетних установ. У літературі представлено такі елементи моделі організації фінансового механізму розпорядників бюджетних коштів (рис. 1).

Узагальнення низки визначень поняття «бюджетне фінансування», наведених у монографії В.С. Загорського, З.М. Лободіної та Г.С. Лопушняка [5, с. 37], дає можливість зробити висновок, що такий тип фінансу-

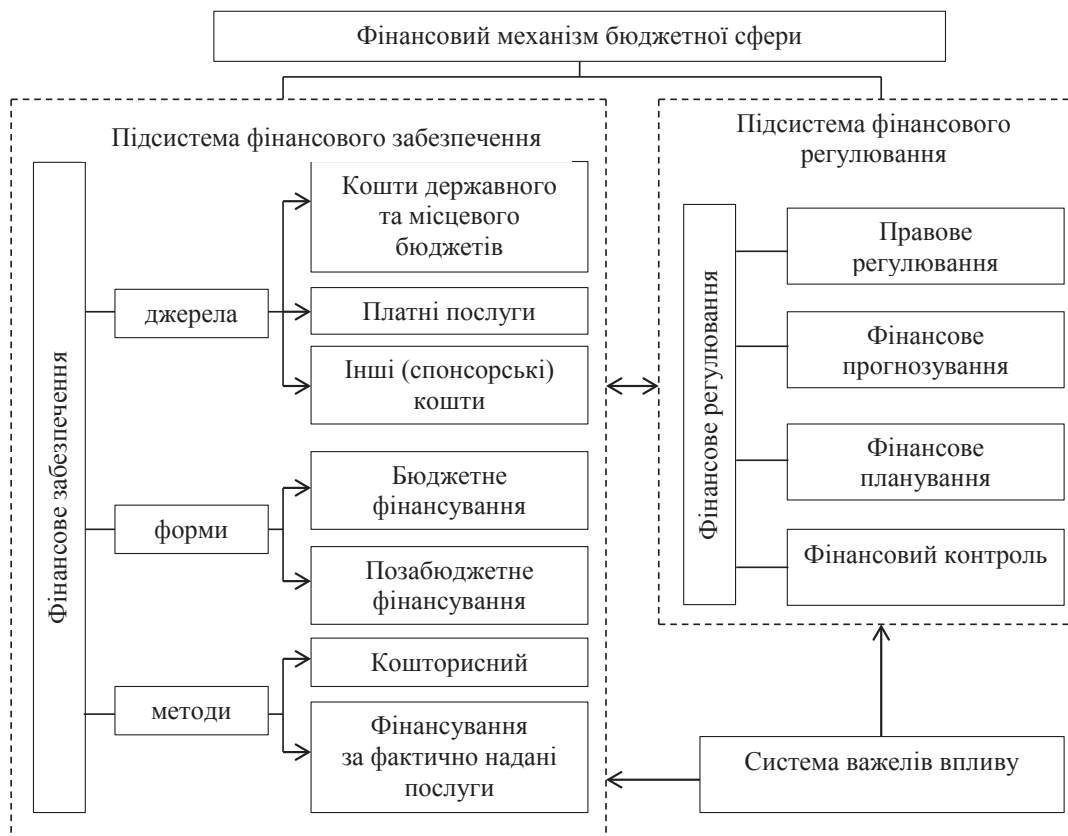


Рис. 1. Структурно-логічна модель організації фінансового механізму розпорядників бюджетних коштів [3, с. 210; 4, с. 95]

вання спрямований підприємствами, установами та організаціями на вирішення ними суспільно значимих питань, а також забезпечення їх безперерйного функціонування, має характер безоплатних та безповоротних виплат з державного та/або місцевого бюджетів.

Бюджетне фінансування розпорядників бюджетних коштів здійснюється виключно на підставі затвердженого в установленому законодавством порядку кошторису. Саме тому, на думку В.Г. Дем'янишина, в економічній літературі роль основної форми бюджетного фінансування відводиться кошторисному, оскільки саме за його допомогою здійснюється більшість видатків бюджетів, забезпечується функціонування виробничої та соціальної інфраструктури, оборони та управління [6, с. 39].

Реалізація кошторисного фінансування здійснюється на основі принципів плановості, цільового характеру, виділення коштів залежно від фактичних показників, підзвітності. Відповідно, кошторис доходів і видатків – це плановий документ, відповідно до якого визначаються загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ, а також обсяг та напрями використання бюджетних коштів для виконання функцій та досягнення суспільно-корисних цілей, визначених на рік згідно з бюджетними призначеннями [7].

Порядок складання, розгляду та затвердження кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня нами представлено на рис. 2.



Рис. 2. Порядок складання, розгляду та затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів

Джерело: сформовано авторами з урахуванням норм, викладених у джерелі [8]

Етапи 1.1 та 1.2 реалізуються до затвердження держбюджету, тоді як наступні етапи – після прийняття закону про Державний бюджет України.

Під час кошторисного фінансування кошти неприбутковими організаціями отримуються як з бюджету, так і внаслідок оплати за надані ними послуги, а також з інших джерел (рис. 3).

Разом з кошторисом складаються плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, плани використання бюджетних коштів, помісячні плани використання бюджетних коштів, штатний розклад установи. Установам виділяються кошти тільки за наявності затверджених кошторисів та інших планів.

Основні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про отримане бюджетною установою фінансування регламентуються Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ» від 2 квітня 2014 р. № 372.

З метою зберігання грошових коштів загального фонду та подальшого використання цих коштів бюджетні установи відкривають в органах Державного казначейства України:

– реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів (рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів);

– особові рахунки (рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також відокремленими структурними підрозділами розпорядників коштів місцевих бюджетів (відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національ-

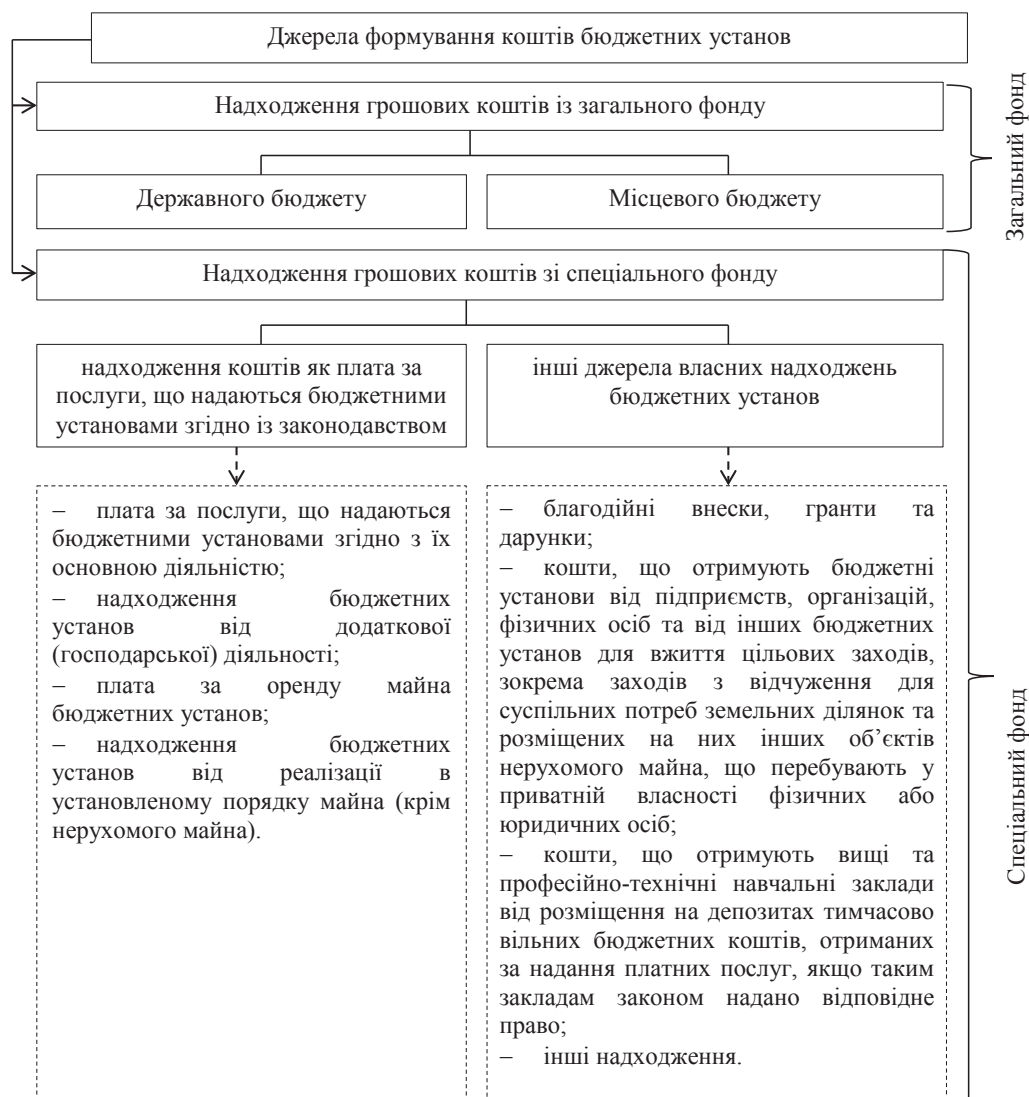


Рис. 3. Джерела формування коштів бюджетних установ

Джерело: сформовано авторами з урахуванням норм, викладених у джерелі [9]

ній валюті в органах Державної казначейської служби України» від 22 червня 2012 р. № 758)).

Для зберігання та обліку грошових коштів спеціального фонду бюджетних установ в органах Державного казначейства України відкриваються спеціальні реєстраційні рахунки, а в банківських установах відкриваються поточні банківські рахунки.

У системі бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів для відображення надходження грошових коштів загального та спеціального фонду використовуються рахунки, які наведені на рис. 4.

Як правильно зазначається в роботі [11], нині весь облік за рахунками, які відкриті у Державній казначейській службі України, ведеться на рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки». До запровадження реформи (вважаємо доцільним зазначити, що йдеться про прийняття Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі» від 31 грудня 2013 р. № 1203) була можливість порівнювати рух касових видатків у Головній книзі, оскільки обороти за нею збігалися з оборотами за касовими видатками. Нині така можливість відсутня, тому що рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки» містить і бюджетні асигнування, і власні надходження, і надходження в частині благодійної допомоги, й інші види доходу.

З метою деталізації отриманого цільового фінансування, бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів за джерелами надходжень та спрощення процесу опрацювання інформації для внутрішніх потреб пропонуємо відкрити аналітичні рахунки, наведені на рис. 5.

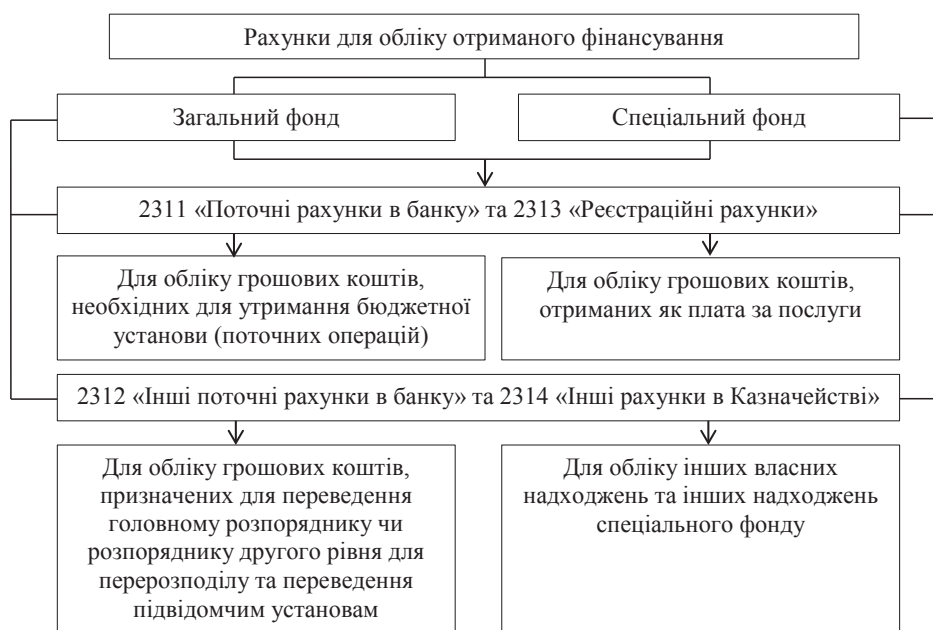
Така пропозиція дасть змогу спростити процес відображення операцій з руху грошових коштів в обліку бюджетних установ, згрупувати доходи останніх за джерелом надходження та пов'язати їх із подальшими напрямками використання. Розробка раціональної аналітики є передумовою для підвищення ефективності управління фінансами у розпорядників бюджетних коштів. Запропонований підхід забезпечить форму-

вання інформації про різні види фінансування розпорядників бюджетних коштів як за національними правилами бухгалтерського обліку, так і за вимогами міжнародних стандартів.

Як зазначає Р.В. Скалюк, принципово важливе значення в системі управління фінансуванням бюджетних установ має використання раціональних технологій бухгалтерського обліку, які дають змогу забезпечити оперативний та якісний процес обліку, аналізу та моніторингу процесу кругообігу, а саме етапів формування, розподілу та використання потоків грошових коштів організацій бюджетного сектору за умов високого рівня нестабільності національної економіки [1, с. 50]. У цьому аспекті важливою проблемою також є неефективність кошторисного фінансування, причому не як форми бюджетного фінансування загалом, а як окремих засобів та механізму його реалізації. Розпорядники бюджетних коштів не мають достатню кількість стимулів для раціонального використання коштів, спираючись виключно на нормативні обмеження.

Кошторисний метод не передбачає взаємозв'язку між рівнем фінансування бюджетної установи та результатами її діяльності. Отже, фінансуються лише мережі бюджетних установ, а не надані ними послуги [12, с. 94]. Це зумовлює необхідність внесення значних змін безпосередньо у сам процес надання коштів із бюджету, запровадження нових методів та принципів фінансування. Наявна форма фінансування бюджетних установ, а саме кошторисна, породжує таке явище, як залишковий метод фінансування. Тобто спочатку вибираються основні напрями розподілу бюджетних коштів, а саме на економіку, державне управління, а залишки коштів вже спрямовуються на інші сфери діяльності [13, с. 27].

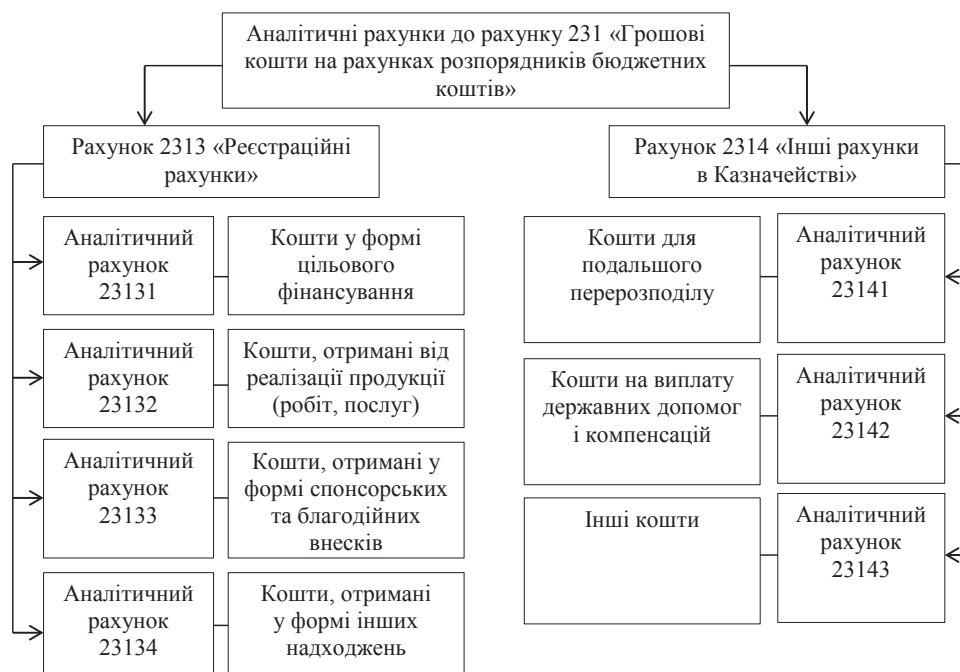
Метод фінансування на основі кошторису не передбачає цілі отримання ефекту від здійснення видатків за рахунок бюджетних коштів. Кошти просто виділяються на основі затверджених кошторисів, а результат використання цих коштів не є важливим. Нині скла-



**Рис. 4. Рахунки для відображення руху грошових коштів загального та спеціального фондів бюджетної установи**

Джерело: сформовано авторами з урахуванням норм, викладених у джерелі [10]





**Рис. 5. Запропоновані аналітичні рахунки для обліку різних видів надходжень бюджетних установ**

Джерело: авторська пропозиція

лась ситуація, за якої кошти виділяються з бюджету без урахування реальної потреби бюджетних установ у грошових ресурсах. Адже досить важко в процесі затвердження кошторису передбачити усі можливі зміни, що можуть статись у процесі діяльності бюджетної установи. Планування надходжень по кошторису проводиться на основі показників попередніх періодів. Таким чином, виділяються кошти понад реальні потреби установ. Складається ситуація, за якої керівництвом бюджетної установи приймається рішення, яким чином максимально використати виділені кошти. негайне повернення виділених коштів не обговорюється, оскільки це означатиме, що в наступних бюджетних періодах буде зменшене фінансування установи [14].

**Висновки.** Розвиток бюджетної сфери дає змогу відходити від класичних методів фінансування бюджетних установ, зокрема кошторисно-бюджетного, з поступовою переорієнтацією на ті з них, які дають змогу максимально адекватно оцінити цінність, якість та потребу в послугах, які надаються організаціями, особливо в соціальній сфері [15, с. 177]. Ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ можлива лише за умови налагодження чіткого фінансового механізму системи казначейського обслуговування бюджету, а також подальшого вдосконалення фінансового забезпечення функціонування бюджетних установ за рахунок переходу від усталеної моделі мінімальної до моделі часткової фінансової автономії.

#### Список використаних джерел:

1. Скалюк Р.В. Бухгалтерський облік грошових потоків бюджетних установ. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 1(67). С. 42–51.
2. Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. Економіка та суспільство. 2016. Вип. 7. С. 739–748.
3. Кришталь Т.М., Чубань В.С. Особливості фінансового забезпечення органів та підрозділів Міністерства надзвичайних ситуацій України. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. Вип. 21. С. 207–216.
4. Пігуль Н.Г., Люта О.В. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ. Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. 2010. № 2. С. 94–102.
5. Загорський В.С., Лободіна З.М., Лопушняк Г.С. Управління фінансовими ресурсами закладів охорони здоров'я: монографія. Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2010. 276 с.
6. Дем'янишин В.Г. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах. Світ фінансів. 2007. Вип. 2(11). С. 34–48.
7. Рак Г.В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету. Економічний аналіз. 2014. Т. 17. № 1. С. 160–166.
8. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228.
9. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI.
10. Про затвердження Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. № 1219.

11. Гільорме Т.В., Лень А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. Економіка та суспільство. 2017. Вип. 10. С. 722–729.

12. Матросова В.О., Хижняк О.В. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2013. Вип. 2. С. 92–95.

13. Васильєва В.Г., Карабан Т.В. Особливості фінансування бюджетних установ у сучасних реаліях. Сучасний стан та проблеми розвитку статистики, обліку та аудиту в умовах глобалізації та енергозбереження: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 6–7 квітня 2016 р.). Т. 1. Дніпропетровськ: ДНУ ім. О. Гончара, 2016. С. 25–28.

14. Антонішен Я.А. Актуальні проблеми кошторисного фінансування бюджетних установ в Україні. URL: [http://www.rusnauka.com/25\\_PNR\\_2013/Economics/3\\_144382.doc.htm](http://www.rusnauka.com/25_PNR_2013/Economics/3_144382.doc.htm).

15. Височан О.С., Борис І.Я. Принципи, методи і механізм фінансування бюджетних установ. Економічний аналіз. 2015. Т. 19. № 1. С. 171–177.

УДК 657

**Сопко В.В.,**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри обліку та оподаткування,

*Київський національний торговельно-економічний університет*

**Галак К.І.,**

аспірант кафедри обліку та оподаткування,

*Київський національний торговельно-економічний університет*

## **ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**Сопко В.В., Галак К.І. Інформаційне забезпечення обліку соціально-орієнтованої діяльності.**

У статті розглянуто особливості інформаційного забезпечення обліку соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання. Досліджено інформаційні потоки, які виникають в процесі здійснення бухгалтерського обліку соціально-орієнтованої діяльності. Розглянуто практичні рекомендації щодо удосконалення організації інформаційного забезпечення обліку соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання.

**Ключові слова:** інформаційне забезпечення, інформаційні потоки, обліково-інформаційні потоки, соціально-орієнтована діяльність.

**Сопко В.В., Галак К.И. Информационное обеспечение учета социально-ориентированной деятельности.** В статье рассмотрены особенности информационного обеспечения учета социально-ориентированной деятельности субъектов хозяйствования. Исследованы информационные потоки, возникающие в процессе осуществления бухгалтерского учета социально-ориентированной деятельности. Рассмотрены практические рекомендации по совершенствованию организации информационного обеспечения учета социально-ориентированной деятельности субъектов хозяйствования.

**Ключевые слова:** информационное обеспечение, информационные потоки, учетно-информационные потоки, социально-ориентированная деятельность.

**Sopko V.V., Galak K.I. Information support of the accounting of socially-oriented activities.** The article examines the features of information support of accounting of socially-oriented activities of business entities are considered. The information flows that arise in the process of accounting of socially-oriented activities are investigated. The article also provides the recommendations, which are aimed at improvement the organization of information support for accounting of the socially-oriented activities of business entities is considered.

**Key words:** information provision, information flows, accounting-information flows, socially-oriented activities.

**Постановка проблеми.** Якість організації інформаційного забезпечення обліку соціально-орієнтованої діяльності не можна недооцінювати. Результатами соціально-орієнтованої діяльності цікавляться інвестори, партнери суб'єкта господарювання, державні органи влади та суспільство. Вагому частину цих результатів відображає бухгалтерський облік.

Чітке уявлення та налагодження інформаційних потоків обліку соціально-орієнтованої діяльності необхідні для впровадження та дотримання цього виду діяльності. Це пояснює актуальність означеної проблеми для суб'єктів господарювання та науковців, що займаються дослідженням розвитку бухгалтерського обліку.