

финансовой информации на практике сложно обеспечить. Безусловно, основной для финансовой отчетности служат данные бухгалтерского учета. Финансовые отчеты должны соответствовать модели бухгалтерского учета, которая базируется на возмещении исторической себестоимости и концепции сохранения номинального финансового капитала. Однако в такой отчетности может содержаться абсолютно точная информация, но она не всегда может быть достоверной. Например, предприятие получила основные средства бесплатно (по гранту). Если в отчетности эти активы будут показаны по нулевой стоимости, то это соответствует требованию правдивости подачи информации, однако навряд ли можно такую информацию признать полезной. Безусловно, в бухгалтерскому учете такие основные средства будут оценены по справедливой стоимости. Проблема оценки всех активов в современных условиях является одной из самых сложных. Это касается оценки материальных активов на дату баланса, особенно при уменьшении полезности актива, оценки финансовых инвестиций, особенно тех, которые свободно не обращаются на рынке. А оценка дебиторской и кредиторской задолженности, на которую начисляются проценты, приводит к искажению финансовых результатов. Оценка денежных потоков по сегодняшней стоимости вначале получения кредита по ставке, ниже рыночной, приводит к отображению в отчетности прибыли, которая в последующие отчетные периоды уменьшается в результате уменьшения периода дисконтирования. Таким образом, вначале в отчетности показывается прибыль, которой реально нет. Такую прибыль нельзя, например, распределить между акционерами, потому что в последующие года вся сума такой прибыли будет показана как затраты. Такая информация в финансовой отчетности не может быть признана качественной. Поэтому представляется целесообразным в большей мере доверять тем оценкам, которые можно подтвердить, то есть исторической стоимости (себестоимости). И только в случае, когда есть неоспоримое доказательство иной цены, ее можно применить. Особенно внимательно надо относиться в случае дооценки активов, так как это может привести к завышению стоимости активов с одновременным завышением совокупных доходов предприятия.

**Вывод.** Обеспечение качественной информации финансовой отчетности возможно при тщательном обосновании оценки активов на дату баланса.

## УДК 657.1

### ВИТРАТИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Є. В. Калюга*

*НУБіП України, вул. Героїв Оборони, 11, м. Київ, Україна, 03041,  
e-mail: kalygae@ukr.net*

**Вступ.** Протягом останніх більш ніж двадцяти років бюджет України залишається дефіцитним, тобто щороку відбувається перевищення витрат над доходами. На сьогодні основним завданням політики дефіциту державного бюджету України є продовження курсу на його неінфляційне покриття шляхом удосконалення бюджетної класифікації та достовірного відображення в бухгалтерському обліку за послідовного скорочення обсягу зовнішніх запозичень.

**Текст доповіді.** Реалізація бюджетних програм в Україні здійснюється за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, що надаються їх розпорядникам (головним або нижчого рівня). Це бюджетні установи, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, виконання бюджетних зобов'язань і здійснення витрат бюджету.

Для узагальнення доходів і видатків бюджету за різноманітними ознаками передбачено бюджетну класифікацію. З метою визначення витрат державного бюджету, як об'єкта бухгалтерського обліку, проведено дослідження законодавчих документів різних країн (України, Росії, Казахстану, Молдови, Таджикистану) й економічної літератури. Аналіз свідчить, що сутність і склад бюджетної класифікації тлумачаться в основному в Бюджетному кодексі відповідної країни або в законі, а визначення зводиться до систематизованого групування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу для складання фінансової звітності відповідно до законодавства.

В економічній літературі теоретичним і практичним аспектам дослідження проблеми щодо сутності бюджетної класифікації й її структури присвячено праці Артуса М. М., Атамаса П. Й., Ватулі І. Д., Вдовенко Л. О., Михайлова М. Г., Сороки Р. С., Федосова В. М. й інших. Проте існує коло проблемних питань, які потребують вирішення.

Важливість організаційної й юридичної (правової) ролі бюджетної класифікації у здійсненні контролю за фінансовою діяльністю учасників бюджетного процесу особливо підкреслюють Артус М. М. та Атамас П. Й. Так, вони вважають, що організаційна роль полягає у забезпеченні можливостей за єдиною методикою обраховувати бюджетні показники, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль та аналіз, кодувати показники бюджетів за автоматизованої обробки, а юридична – у тому, що всі бюджетні показники є фінансовими планами, обов'язковими для виконання. Водночас, у науковій літературі відсутня єдина думка щодо визначення сутності бюджетної класифікації, що ускладнює розуміння того, за якими принципами вона повинна бути побудована й який мати склад.

Вважаємо за доцільне розглядати бюджетну класифікацію як єдине систематизоване групування бюджетних показників за однорідними ознаками, які представлені кодами та характеризують фіскальну й економічну політику держави відповідно до національного законодавства та міжнародних стандартів. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу і використовується для формування та виконання державного і місцевого бюджетів, звітування про їх виконання, контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ, а також забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Проведені дослідження чинного законодавства й економічної літератури свідчать, що класифікаційні ознаки бюджетної класифікації в різних країнах залежать від потреб управління кожної держави. Найбільш оптимальною і прийнятною, на наш погляд, є склад бюджетної класифікації, яка передбачена БК України [4]: 1 – класифікація доходів бюджету; 2 – класифікація видатків і кредитування бюджету; 3 – класифікація фінансування; 4 – класифікація боргу.

Основними ознаками, за якими класифікуються видатки бюджетів усіх досліджуваних країн, є: функції, з виконанням яких пов'язані видатки бюджету (функціональна класифікація), й економічна характеристика видатків бюджету (економічна класифікація).

Крім цього, в деяких країнах (Україна, Росія, Таджикистан і Киргизія) видатки класифікуються за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів. Подібно класифікуються видатки бюджету Молдови, а саме – за організаційною класифікацією отримувачі коштів поділяються на: центральні, місцеві публічні й інші органи та види установ, організацій і підприємств, що фінансуються із бюджету. Наступною ознакою класифікації видатків, яка поширена у Росії та Таджикистані, є класифікація видатків за бюджетною програмою, для фінансування якої вони спрямовуються. В Україні для класифікації видатків за місцевими бюджетами існує окрема тимчасова класифікація видатків і кредитування місцевих бюджетів (з перехідною таблицею до функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету). В інших досліджуваних країнах така класифікація відсутня.

В Україні та Таджикистані до складу бюджетної класифікації входить фінансування бюджету, але в Україні класифікація здійснюється за типами кредитора та боргового зобов'язання, а у Таджикистані – за секторами. Крім цього, тільки в Україні використовується класифікація кредитування бюджету і класифікація боргу (за типом кредитора та боргового зобов'язання), в Росії – класифікація джерел фінансування дефіцитів бюджетів і класифікація операцій публічно-правових утворень, у Молдові – класифікація видів спеціальних коштів, у Таджикистані – класифікація фондів, у Киргизії – класифікація операцій із активами та зобов'язаннями.

В економічній літературі склад бюджетної класифікації розглядається у працях Атамаса П. Й., Ватулі І. Д., Михайлова М. Г., Сороки Р. С., Федосова В. М. та ін. Досить розгорнуто визначає його Федосов В. М. – не тільки в розрізі чотирьох складових частин бюджету, а ще й детально: видатки – за економічним призначенням, бюджетними програмами тощо; борг – за типом кредитора, за типом боргового зобов'язання [3, с. 123]. Таке формулювання є подібним наведеному у наказі Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [2].

У свою чергу Атамас П. Й. зазначає, що бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів бюджету і окремо – класифікацію витрат бюджетних коштів [1, с. 19]. При визначенні складу бюджетної класифікації Ватуля І. Д. не згадує таку складову частину бюджету, як кредитування [5, с. 15–16].

Отже, на підставі проведеного дослідження нормативних документів та економічної літератури вважаємо складовими бюджетної класифікації для бюджетів усіх рівнів класифікації:

- доходи бюджету;
- видатки (функціональні, відомчі й економічні);
- кредитування бюджету;
- фінансування й окремо борг (за типом кредитора та боргового зобов'язання).

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій за видатками загального (спеціального) фонду державного та місцевих бюджетів засобами програмного забезпечення відкриваються рахунки.

Відповідно до наказу Мінфіну України від 31.12.2013 р. № 1203 для узагальнення інформації про факти діяльності державного та місцевого бюджетів передбачено з 01.01.2016 р. впровадження «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» (надалі – ПР) [6]. За структурою ПР побудовано за десятковою системою: код і найменування синтетичних рахунків і субрахунків; ідентифікатор суб'єкта державного

сектора (3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства), номер субрахунку. Відповідно до ПР передбачено витрати відобразити на рахунках класу 8 «Витрати» відповідно за рахунками та субрахунками (85 «Витрати за необмінними операціями»). Для державного бюджету – 853 «Витрати за необмінними операціями державного бюджету» (8531 «Трансферти», 8532 «Інші витрати за необмінними операціями»); місцевого бюджету – 854 «Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету» (8541 «Трансферти», 8542 «Інші витрати за необмінними операціями»). Крім того, передбачено рахунок 86 «Умовні витрати». Для державного бюджету – 863 «Умовні витрати державного бюджету» (8631 «Умовні витрати державного бюджету», 8632 «Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів»); місцевого бюджету – 864 «Умовні витрати місцевих бюджетів» (8641 «Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів», 8642 «Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування»).

На сьогодні в бюджетному процесі України мають місце суттєві проблеми: бюджетні кошти використовуються недостатньо ефективно, в деяких випадках – не за цільовим призначенням, не спрямовані на розв'язання багатьох проблем соціальної політики. Для раціонального й ефективного використання витрат бюджету, об'єктивного їх відображення в бухгалтерському обліку необхідно:

скоротити кількість цільових програм і сконцентрувати увагу на найбільш ефективних і соціально значущих;

впроваджувати державно-комерційне фінансування проектів;

забезпечити пріоритетне фінансування витрат на науку, освіту, медичне обслуговування, культуру тощо;

посилити контроль за використанням державних витрат.

Вважаємо, що запропонована класифікація витрат бюджету будь-якого рівня та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку дозволить на якісно новому рівні відображати склад витрат і сприятиме посиленню контролю за ефективністю їх використання.

### **Список використаних джерел**

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. Бюджетна класифікація : затв. наказом Мінфіну України від 14 січня 2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF11003.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html).
3. Бюджетна система : підручник / під наук. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр учбової літератури; Тернопіль : Економ. думка. 2012. – 871 с.
4. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
5. Ватуля І. Д. Облік у бюджетних установах. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко й ін. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
6. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 2013 р. № 1203, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24938 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.