

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГРОШОВИХ ПОТОКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Запропоновано авторський підхід до визначення категорії «грошові потоки бюджетної установи» та обґрунтовано обліково-економічну характеристику процесу кругообігу грошових потоків бюджетних організацій. Представлено комплекс технологій бухгалтерського обліку потоків грошових коштів загального та спеціального фондів бюджетних установ для забезпечення ефективного управління грошовими потоками організацій бюджетного сектора.

Ключові слова: грошові потоки, бюджетні установи, загальний фонд, спеціальний фонд, процес кругообігу, процес формування, процес розподілу, процес використання.

Постановка проблеми. В сучасних умовах високої фінансової нестабільності та реальної відсутності економічного розвитку національної економіки проблема фінансового забезпечення бюджетних установ набуває особливої актуальності та потребує розробки адекватних науково-прикладних підходів для забезпечення її раціонального вирішення. Процес фінансування бюджетних організацій потребує невідкладної оптимізації, в основу якої повинен бути покладений дієвий підхід щодо забезпечення ефективного управління грошовими потоками бюджетних установ, на основі використання відповідних технологій бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процедури бухгалтерського обліку грошових коштів та процесу фінансування бюджетних установ є фактично класичним предметом дослідження, реальним підтвердженням чому є значна кількість наукових праць вчених-економістів присвячених саме даним питанням бюджетного обліку. До числа вчених, які своїм творчим доробком здійснили вагомий внесок у вирішення завдань удосконалення технологій бухгалтерського обліку грошових коштів бюджетних установ, належать: О.М. Андрієнко, О.Ю. Бобровська, Р.Т. Джога, Л.І. Жидєєва, В.І. Лемішовський, М.Г. Михайлов, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник, О.В. Слабінська, О.П. Славкова, М.І. Телегунь, Є.Ю. Шара та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Оскільки питання обліку грошових коштів бюджетних установ є класичним предметом дослідження вчених то цілком логічно, що у даній сфері, існує значна кількість науково цінних напрацювань. З урахуванням зазначеного, вважаємо, що до дослідження питань обліку грошових коштів бюджетних організацій доцільно підходити більш системно та комплексно, а саме необхідно вирішувати проблему забезпечення ефективного управління грошовими потоками бюджетних установ, шляхом використання раціональних технологій бухгалтерського обліку у бюджетному секторі.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є формування цілісного концептуального підходу до обґрунтування комплексу раціональних технологій бухгалтерського обліку, потоків грошових коштів загального та спеціального фондів бюджетних організацій для забезпечення ефективного управління грошовими потоками установ бюджетного сектора.

Викладення основного матеріалу. Основним напрямом оптимізації процесу фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ є раціональне управління їх грошовими потоками на основі використання адекватних облікових технологій. Ефективне управління грошовими потоками бюджетних організацій передбачає реалізацію комплексу відповідних заходів менеджменту щодо аналізу достатності обсягів вхідних грошових потоків та рівня результативності їх використання, раціональності потреб організації у грошових коштах і можливостей їх реального забезпечення, оцінки ступеня збалансованості грошових потоків та ефективності їх використання у бюджетній установі.

Наріжною та початковою «точкою відліку» у процесі обґрунтування шляхів вирішення проблеми щодо забезпечення ефективного управління грошовими потоками бюджетних установ, на основі використання раціональних облікових технологій є дослідження сутності категорії «грошові потоки».

Основною національної фінансової системи є грошові кошти, використання яких передбачає формування вхідних і вихідних грошових потоків, що забезпечує фінансове підґрунтя для функціонування бюджетної системи України. Адже, через формування фондів грошових коштів та забезпечення їх використання реалізується розподільча функція державних фінансових органів місцевого самоврядування та розпорядників грошових потоків.

На рівні територіальної одиниці грошові потоки забезпечують формування, розподіл та використання централізованих і децентралізованих грошових ресурсів. Категорія «грошові потоки» використовується для характеристики структури фінансової системи суб'єктів господарської діяльності, оскільки грошові потоки відображають динамічність процесу господарської діяльності підприємств, де грошові надходження та їх видаток мають перманентний характер.

Вчені-економісти З.М. Васильченко, А.М. Поддєрьогін, Д.В. Пірог [4, С. 45; 12, С. 57] досліджуючи сутність поняття «грошовий потік» розглядають його як сукупність послідовно розподілених у часі подій, пов'язаних з відокремленим та логічно завершеним фактом зміни власника грошових ресурсів через виконання зобов'язань між економічними агентами (суб'єктами господарювання, державою, домогосподарствами, міжнародними організаціями). Дані вчені зазначають, що грошові потоки безпосередньо пов'язані з рухом коштів на підприємстві, який відображає надходження у розпорядження суб'єкта господарювання грошових ресурсів та їх використання.

На думку Дж.К. Ван Хорн грошовий потік – це рух грошових коштів, що має безперервний характер [3, С. 181–182].

Дещо інший погляд щодо змістовного наповнення категорії «грошовий потік» висловлює І.А. Бланк, який вважає, що грошовий потік підприємства являє собою сукупність розподілених за окремими інтервалами часу надходжень і виплат грошових коштів, що генеруються господарською діяльністю підприємства [1, С. 469].

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк і Т.С. Смовженко висловлюють спільну думку про те, що грошовий потік – це надходження (додатний грошовий потік) і витрачання (від'ємний грошовий потік) коштів у процесі здійснення господарської діяльності підприємства [5, С. 31].

Вчені Г.О. Краменко, І.А. Маркіна та О.Е. Чорна грошовий потік інтерпретують як сукупність розподілених у часі надходжень і виплат грошових коштів, що утворюються в процесі господарської діяльності підприємства та пов'язані із забезпеченням його платоспроможності [6, С. 88; 8, С. 103].

О.Ю. Бобровська та О.В. Слабінська обґрунтовують визначення грошових потоків фінансового забезпечення соціальної сфери як рух фінансових ресурсів у процесах їх формування, розподілу й споживання, щодо яких здійснюються різні операції: розрахункові, облікові, структурно-логічні (операції зарахування на рахунки, видача, прийом тощо) і функції, пов'язані з плануванням, організацією, контролем, регулюванням, аналізом, обліком і мотивуванням ефективного використання коштів, здійснюваних у певному просторі й часі [2, С. 88].

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектора 1 «Подання фінансових звітів» грошові потоки визначаються як «надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів» [10]. На відміну від міжнародної практики бюджетного обліку, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» взагалі не висвітлює змістовної сутності терміну «грошові потоки», а лише обмежується наведеним визначенням поняття «грошові кошти», яке трактується як «готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання» [11].

На підставі дослідження та критичного аналізу існуючих підходів до трактування сутності поняття «грошовий потік», вважаємо за доцільне обґрунтувати авторське бачення визначення категорії «грошові потоки бюджетної установи», як перманентного та збалансованого процесу кругообігу (надходження, розподілу, використання) грошових коштів у розрізі загального і спеціального фондів бюджетної установи для забезпечення її функціонування та ефективної діяльності (рис. 1).

Аналізуючи питання сутності категорії «грошові потоки бюджетної установи» варто зауважити, що слід чітко виокремлювати та усвідомлювати різницю між поняттями доходів, витрат і грошових потоків (вхідних, вихідних) бюджетних організацій. Так на відмінну від доходів та витрат бюджетної установи, які відображають відповідно надходження/зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, що призводить до зростання/зменшення власного капіталу (за винятком зростання (зменшення) пов'язаного з внескам (вплатами) власників), грошові потоки ідентифікуються власне уже з процесом руху (надходження, вибуття) грошових коштів та їх еквівалентів у бюджетній організації.

Тому, вхідні (надходження) грошові потоки не можна ототожнювати з доходами бюджетної установи, аналогічно як і вихідні (видаток) грошові потоки не коректно ототожнювати з витратами (видатками) установи. Однак слід обов'язково примати до уваги, той факт, що усі видатки бюджетних організацій поділяються на фактичні та касові видатки, останні з яких якраз і відповідають вихідним безготівковим грошовим потокам бюджетних установ згідно із сучасними процедурами бухгалтерського обліку у державному секторі.

Виходячи з реалій вітчизняної практики бюджетного обліку, можна стверджувати, що кошторис як основний плановий фінансовий документ бюджетної установи відображає в частині «Надходження» вхідні грошові потоки у розрізі загального і спеціального фондів установи, а у частині «Видатки та надання кредитів» представлені напрями вихідних грошових потоків за загальним та спеціальним фондами бюджетної організації.

Цілком обґрунтовано можна стверджувати, що кошторис бюджетної установи відображає процеси формування вхідних грошових потоків та розподілу і використання вихідних грошових потоків у розрізі загального та спеціального фондів бюджетної організації (рис. 1).

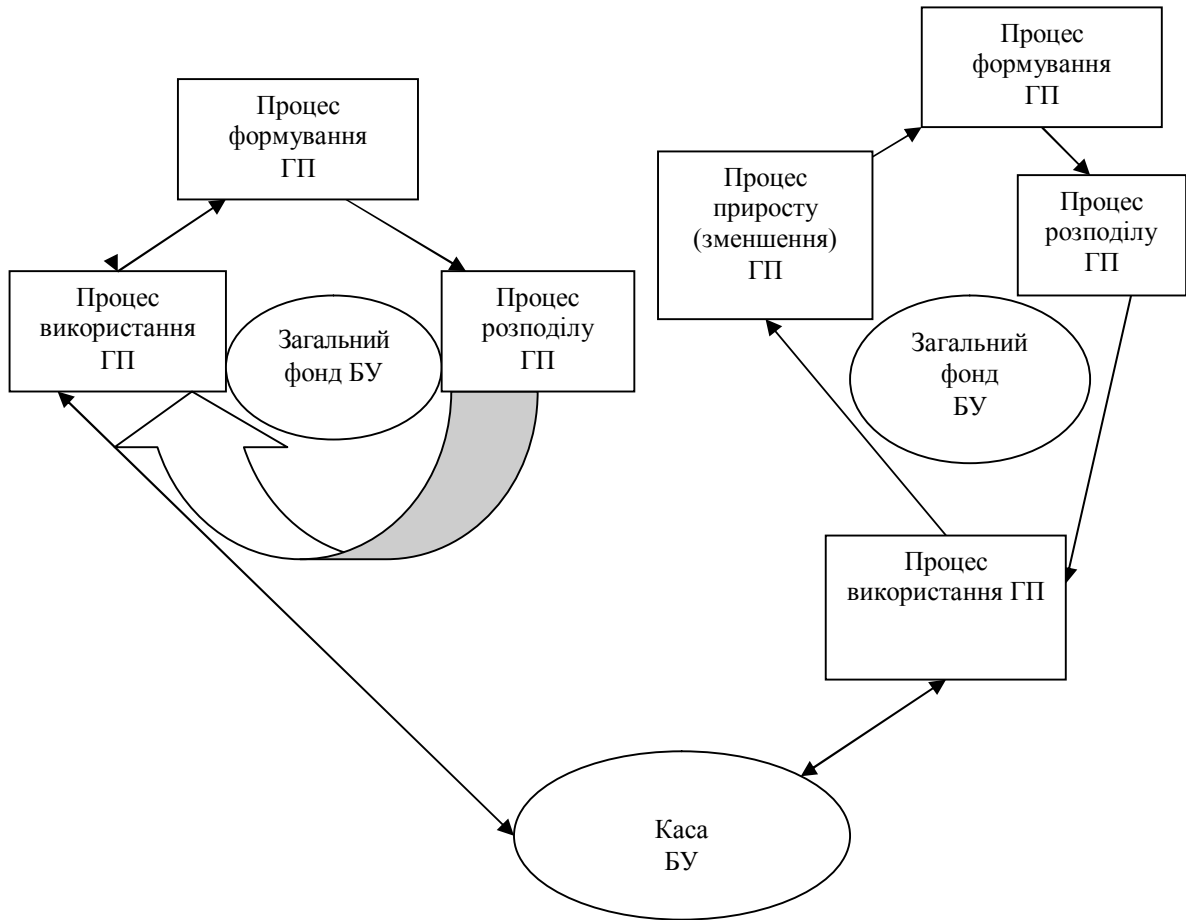


Рис. 1. Обліково-економічна характеристика процесу кругообігу грошових потоків бюджетних установ

Джерело: побудовано автором самостійно

Для забезпечення ефективного управління грошовими потоками бюджетних установ на основі використання раціональних облікових технологій важливим та необхідним кроком є дослідження класифікаційної характеристики видів грошових потоків бюджетних організацій (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікаційна характеристика грошових потоків бюджетних установ

Ознака класифікації грошових потоків бюджетної установи	Вид грошових потоків бюджетної установи
Форма грошового потоку	Безготівковий грошовий потік
	Готівковий грошовий потік
Вид валюти грошового потоку	Грошовий потік у національній валюті
	Грошовий потік в іноземній валюті
Напрямок руху грошового потоку	Вхідний (позитивний) грошовий потік – надходження грошових коштів у бюджетну установу
	Вихідний (негативний) грошовий потік – видаток грошових коштів бюджетною установою
Обсяг грошового потоку	Оптимальний (збалансований) грошовий потік
	Надлишковий грошовий потік
	Дефіцитний грошовий потік
Розрахунок обсягу грошового потоку	Валовий грошовий потік – загальний обсяг вхідного або вихідного грошового потоку бюджетної установи за конкретний період часу
	Чистий грошовий потік – різниця між вхідними та вихідними грошовими потоками бюджетної установи за певний період часу
Сфера обігу грошового потоку	Зовнішній грошовий потік

	Внутрішній грошовий потік
Сталість формування грошового потоку	Безперервний (регулярний, стабільний) грошовий потік
	Дискретний грошовий потік
Тривалість періоду формування грошового потоку	Довгостроковий грошовий потік
	Короткостроковий грошовий потік

Джерело: побудовано на підставі [6, С. 90; 7, С. 381; 16]

Рух грошових потоків бюджетних установ відбувається в одній із двох форм: готівковій чи безготівковій. Однак переважна більшість грошових потоків бюджетних організацій характеризується безготівковою формою, що обумовлено особливостями планового характеру фінансування та використання грошових ресурсів бюджетних установ. Тому, готівковий рух грошових потоків бюджетних організацій фактично є лише перехідним етапом їх трансформації у безготівкову форму обігу потоків грошових коштів бюджетних установ. З урахуванням зазначеного, вважаємо доцільним більш детально дослідити особливості процесу кругообігу (формування та використання) грошових потоків бюджетних організацій (табл. 2).

Основні напрями руху (надходження та видатку) безготівкових грошових потоків бюджетних установ можна систематизувати та представити таким чином: 1) розрахунки з покупцями та замовниками; 2) розрахунки у порядку планових платежів; 3) розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами; 4) розрахунки із оплати праці; 5) розрахунки за коштами, одержаними на видатки за дорученнями; 6) розрахунки за податками та платежами; 7) розрахунки зі страхування.

Рух готівкових грошових потоків бюджетних організацій відбувається у розрізі таких основних напрямів: 1) розрахунки з оплати праці; 2) розрахунки з депонентами; 3) розрахунки з підзвітними особами; 4) розрахунки зі стипендіатами; 5) розрахунки з відшкодування завданих збитків; 6) розрахунки за спеціальними видами платежів.

Зауважимо, що вище розглянуті напрями руху грошових потоків бюджетних установ не є абсолютно автономними напрямками руху виключно безготівкових чи готівкових потоків грошових коштів установ, а досить часто у бюджетному обліку ідентифікуються як спільні вектори руху як безготівкових, так і готівкових грошових потоків організацій бюджетного сектора.

Таблиця 2

Особливості процесу кругообігу грошових потоків бюджетних установ

Процес кругообігу грошових потоків бюджетних установ		Загальний фонд	Спеціальний фонд
		Джерела формування вхідних грошових потоків бюджетних установ	
Процес кругообігу грошових потоків бюджетних установ	1. Процес формування грошових потоків	Надходження грошових коштів із загального фонду: – державного бюджету; – місцевого бюджету	Надходження грошових коштів із спеціального фонду бюджету: 1) надходження коштів, як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством: – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; – плата за оренду майна бюджетних установ; – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
			2) інші джерела власних надходжень бюджетних установ: – благодійні внески, гранти та дарунки; – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за

			надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; – інші надходження (у т. ч. інші доходи; фінансування; повернення кредитів до бюджету)
	↑↓	↓	↓
	2) Процес розподілу та використання грошових потоків бюджетних установ	Напрями розподілу та використання вихідних грошових потоків бюджетних установ	
		Видатки та надання кредитів:	
		1) Поточні видатки:	
		– оплата праці;	
		– нарахування на оплату праці;	
		– використання товарів і послуг;	
	– обслуговування боргових зобов'язань;		
	– поточні трансферти;		
	– соціальне забезпечення;		
	– інші поточні видатки		
	2) Капітальні видатки:		
	- придбання основного капіталу;		
	- капітальні трансферти		
	3) Надання внутрішніх кредитів		
	4) Надання зовнішніх кредитів		
	5) Нерозподілені видатки		

Джерело: побудовано на підставі [13]

Процедури обліку грошових потоків бюджетних установ регламентуються положеннями Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 26.12.2003 р. № 242.

З метою зберігання вхідних грошових потоків загального фонду бюджетних установ та подальшого використання даних коштів бюджетні організації відкривають в органах Державного казначейства України (ДКУ) такі види рахунків [14]:

1) реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – рахунки, що 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;

2) особові рахунки – рахунки, що 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.

У системі бюджетного обліку для відображення руху грошових потоків загального фонду використовуються такі рахунки бухгалтерського обліку:

1) для обліку грошових потоків на утримання бюджетної установи призначені рахунки 311 «Поточні рахунки на видатки установи», 321 «Реєстраційні рахунки»;

2) для обліку грошових потоків, призначених для переведення головному розпоряднику чи розпоряднику другого рівня для перерозподілу та переведення підвідомчим установам використовуються рахунки 321 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам», 322 «Особові рахунки».

Первинними документами, що відображають вхідні грошові потоки загального фонду бюджетних установ є виписки з реєстраційних рахунків органів ДКУ, які оформляються за підсумками попереднього операційного дня.

Для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій пов'язаних з рухом грошових потоків загального фонду бюджетних установ призначений меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів в органах Державного казначейства України (установах банків)» (форма 381 бюджет).

Даний меморіальний ордер структурно формується із двох частин, зокрема: у першій частині відображається надходження грошових потоків (дебет рахунку), а в другій частині ордера — використання грошових потоків (кредит рахунку).

Записи про рух грошових потоків установи здійснюються у меморіальному ордері № 2 на підставі виписок з відповідних рахунків бюджетної установи. У кінці кожного місяця визначаються обороти по дебету та кредиту відповідного рахунку і відображається залишок грошових коштів бюджетної установи станом на початок та кінець місяця. Меморіальні ордери відкриваються за кожним реєстраційним (особовим, поточним) рахунком.

У даному контексті, вважаємо за доцільне, дослідити більш детально на прикладі конкретних типових господарських операцій особливості облікового відображення процесу кругообігу грошових потоків загального фонду бюджетних установ (табл. 3).

Для зберігання та обліку потоків грошових коштів спеціального фонду бюджетних установ в органах ДКУ відкриваються спеціальні реєстраційні рахунки, а у банківських установах відкриваються спеціальні бюджетні рахунки.

Спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – це 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 спеціального фонду кошторисів [14].

Первинними документами, які відображають вхідні потоки грошових коштів спеціального фонду бюджетних установ є виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКУ, що надаються за результатами попереднього операційного дня.

Таблиця 3

Облікове відображення процесу кругообігу грошових потоків загального фонду бюджетних установ

Господарська операція бюджетної установи	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
<i>Процес формування грошових потоків – вхідні грошові потоки загального фонду бюджетних установ</i>		
1. Отримані асигнування головним розпорядником на особові рахунки в державному казначействі для переведення підвідомчим установам:		
– з державного бюджету	322, 312	701
– з місцевого бюджету	322, 312	702
2. Отримані бюджетними установами асигнування із загального фонду на утримання установи, що фінансується з державного бюджету:		
– на реєстраційний рахунок	321	701
– на поточний рахунок	311	701
3. Отримані асигнування із загального фонду установами, що фінансуються з місцевого бюджету:		
– на реєстраційний рахунок	321	702
– на поточний рахунок	311	702
<i>Процес використання грошових потоків – вихідні грошові потоки загального фонду бюджетних установ</i>		
1. Переведені головним розпорядником кошти на реєстраційні рахунки нижчим розпорядникам	701, 702	312, 322
2. Списання залишків невикористаних грошових коштів виділених асигнувань у кінці року	701, 702	311, 321 312, 322
3. Відізовані грошові кошти розпорядниками вищого рівня	701, 702	311, 321 312, 322
4. Перерахування грошових коштів постачальникам згідно з поданими рахунками за матеріальні цінності (послуги)		
– попередня оплата	364	311, 321
– у порядку планових платежів	361	311, 321
– після отримання цінностей (послуг)	675	311, 321
5. Перерахування до бюджету податків та інших платежів згідно з чинним законодавством України	641, 642	311, 321
<i>Процес трансформації безготівкової форми грошових потоків загального фонду бюджетної установи у готівкову</i>		
1. Перераховано грошові кошти з поточного та реєстраційного рахунків у касу бюджетної установи	301	311, 321
<i>Процес трансформації готівкової форми грошових потоків загального фонду бюджетної установи у безготівкову</i>		
1. Перераховано понадлімітний залишок грошових коштів з каси на поточний та реєстраційний рахунки бюджетної організації	311, 321	301

Джерело: побудовано на підставі [9, С. 52–53; 17, С. 124]

У системі бюджетного обліку рух грошових потоків спеціального фонду бюджетних організацій обліковуються шляхом використання таких рахунків:

1) для обліку потоків грошових коштів, отриманих як плата за послуги призначені рахунки 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги», 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

2) інші власні надходження обліковують шляхом використання рахунків 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

3) для обліку інших надходжень спеціального фонду призначені рахунки 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду», 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду».

Синтетичний облік руху грошових потоків спеціального фонду бюджетних організацій здійснюється у розрізі субрахунків відповідних рахунків бухгалтерського обліку. Усі операції руху потоків грошових коштів спеціального фонду бюджетної установи, які відображаються на зазначених вище рахунках, оформляються відповідними розрахунковими документами, типові форми яких встановлені національним банком України (платіжні доручення, вимоги-доручення, платіжні вимоги, заява на переказ готівки тощо).

З метою реалізації облікових процедур щодо відображення процесу руху грошових потоків спеціального фонду бюджетних установ призначений меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) України» (форма 382 бюджет).

Слід зазначити, що записи до Меморіальних ордерів здійснюються на підставі виписок ДКУ (банку) з відповідними прикладеними первинними документами. Меморіальний ордер № 3 формується із двох частин, у першій з яких відображаються вхідні грошові потоки спеціального фонду (в дебет субрахунку обліку грошових коштів спеціального фонду з кредиту різних рахунків), а у другій частині обліковуються вихідні грошові потоки спеціального фонду, тобто касові видатки бюджетної установи (з кредиту субрахунку обліку грошових коштів спеціального фонду в дебет різних рахунків). Записи до меморіального ордеру № 3 здійснюються позиційним способом у розрізі кожної конкретної виписки за відповідним рахунком обліку потоків грошових коштів спеціального фонду бюджетних установ. У кінці меморіального ордеру № 3 визначаються обороти по дебету і кредиту відповідного рахунку, записується залишок на початок місяця (з попереднього меморіального ордеру) та відображається залишок грошових коштів по спеціальному фонду бюджетної організації на кінець місяця, який в обов'язковому порядку повинен зв'язатися з даними виписок ДКУ.

Особливості процедур бухгалтерського обліку щодо відображення процесу кругообігу грошових потоків спеціального фонду бюджетних організацій дослідимо детальніше на прикладі конкретних найбільш типових господарських операцій установ бюджетного сектора (табл. 4).

Таблиця 4

Бухгалтерський облік процесу кругообігу потоків грошових коштів спеціального фонду бюджетних організацій

Господарська операція бюджетної установи	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
<i>Процес формування грошових потоків – вхідні грошові потоки спеціального фонду бюджетних установ</i>		
1. Надходження на спеціальні реєстраційні рахунки сум, отриманих як плата за надані послуги, оренду та реалізацію майна установи відповідно до чинного законодавства	313, 323	364, 674
2. Отримання асигнувань зі спеціального фонду (крім власних надходжень)	316, 326	713
3. Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у т. ч. у натуральній формі)	301, 302 314, 318, 324	712
<i>Процес використання грошових потоків – вихідні грошові потоки спеціального фонду бюджетних установ</i>		
1. Перерахування частини власних грошових коштів установи відповідно до чинного законодавства України розпоряднику вищого рівня	711, 712	323, 324
2. Списання з рахунків залишків грошових коштів спеціального фонду, не використаних у поточному році	713	316, 326
3. Використання спонсорських та благодійних внесків грошових коштів	675	314, 324
4. Перерахування сум постачальникам згідно з отриманими рахунками за		

матеріальні цінності та отримані послуги:		
Закінчення табл. 4		
1	2	3
– попередня оплата	364	313, 314, 316 323, 324, 326
– у порядку планових платежів	361	313, 314, 316 323, 324, 326
– після отримання цінностей (послуг)	675	313, 314, 316 323, 324, 326
5. Перерахування до бюджету податків та інших платежів згідно з чинним законодавством України	641, 642	313, 323
<i>Процес трансформації безготівкової форми грошових потоків спеціального фонду бюджетної установи у готівкову</i>		
1. Перераховано грошові кошти з поточних та спеціальних реєстраційних рахунків у касу бюджетної установи	301	313, 314, 316 323, 324, 326
<i>Процес трансформації готівкової форми грошових потоків спеціального фонду бюджетної установи у безготівкову</i>		
1. Перераховано понадлімітний залишок готівки з каси на відповідні поточні та спеціальні реєстраційні рахунки бюджетної організації	313, 314, 316 323, 324, 326	301

Джерело: побудовано на підставі [9, С. 67–68; 17, С. 129–130]

Зазначимо, що для реалізації процедур аналітичного обліку руху грошових потоків у розрізі загального та спеціального фондів бюджетних установ використовуються такі реєстри аналітичного обліку:

1) картка аналітичного обліку отриманих асигнувань, яка використовується для відображення в системі аналітичного обліку вхідних грошових потоків (асигнувань) бюджетної установи, які отримані нею з відповідних бюджетів (державного або місцевого) або зі спеціального фонду;

2) картка аналітичного обліку касових видатків призначена для відображення в аналітичному обліку вихідних грошових потоків (касових видатків) у розрізі загального та спеціального фондів бюджетних установ.

Особливості процедур облікового відображення процесу руху потоків грошових коштів у розрізі загального і спеціального фондів бюджетних установ можна представити у вигляді рисунка 2.

Для забезпечення ефективного управління грошовими потоками бюджетних установ важливою умовою є використання раціональних облікових технологій, які дають змогу адекватно систематизувати та узагальнити усю облікову інформацію щодо процесу кругообігу грошових потоків бюджетних організацій. Такими обліковими технологіями є процедури формування і представлення пакета фінансової та бюджетної звітності установ, яка комплексно відображає основні показники та результати діяльності бюджетних організацій протягом відповідного звітного періоду.

До форм фінансової звітності, які відображають інформаційні дані про грошові потоки бюджетних установ, належать такі [15]: 1) баланс (форма № 1); 2) звіт про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м); 3) звіт про рух грошових коштів.



Рис. 2. Відображення в бухгалтерському обліку процесу руху грошових потоків у розрізі загального та спеціального фондів бюджетних організацій

Джерело: побудовано на підставі [9, С. 51; 17, С. 124]

У пакеті бюджетної звітності до основних форм, які відображають інформацію про рух грошових потоків бюджетних організацій, належать [15]: 1) Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); 2) Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м); 3) Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м); 4) Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м); 5) Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (фінансові казначейські векселі) (форма № 4-5д); 6) Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1).

Висновки. Грошові потоки – це основний фінансовий ресурс забезпечення функціонування та ефективної діяльності бюджетних установ, що обумовлює пріоритетність ролі потоків грошових коштів бюджетних організацій як ключового об'єкта обліку та управління.

Принципово важливе значення у системі управління грошовими потоками бюджетних установ відіграє використання раціональних технологій бюджетного обліку, які дають змогу забезпечити оперативний та якісний процес обліку, аналізу і моніторингу процесу кругообігу, а саме етапів формування, розподілу та використання потоків грошових коштів організацій бюджетного сектора за умов високого рівня нестабільності національної економіки.

Удосконалення процедур бухгалтерського обліку грошових потоків бюджетних установ з метою оптимізації системи управління бюджетними організаціями є перспективним напрямом подальших наукових досліджень, що представляє значну науково-практичну цінність.

Список використаної літератури:

1. *Бланк И.А.* Финансовый менеджмент : учеб. курс / *И.А. Бланк.* – К. : Эльга Ника-Центр. – 2004. – 521 с.
2. *Бобровська О.* Грошові потоки фінансового забезпечення соціальної сфери як об'єкт фінансового менеджменту / *О.Бобровська, О.Слабінська* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/putp/2010-2/doc/3/01.pdf>
3. *Ван Хорн Дж.К.* Основы управления финансами / *Дж.К. Ван Хорн* ; пер с англ., под ред. *Я.В. Соколова.* – М. : Финансы и статистика, 2006. – 803 с.
4. *Васильченко З.М.* Теоретичні основи управління грошовими потоками банку / *З.М. Васильченко, Д.В. Пірог* // Вісник Академії праці і соціальних відносин. – 2010. – № 1. – С. 44–49.
5. *Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко.* – К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. – 587 с.
6. *Заремба Є.М.* Грошові потоки підприємства: сутність і класифікація / *Є.М. Заремба* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 87–92.
7. *Магдич І.П.* Сутність та роль грошових потоків інвестиційної діяльності підприємства / *І.П. Магдич* // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2013. – Вип. 28. – Т. 1. – С. 376–383.
8. *Маркіна І.А.* Менеджмент підприємства / *І.А. Маркіна.* – К. : Вища школа, 2000. – 76 с.
9. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібник / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова.* – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024

11. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
12. *Поддєрьогін А.М.* Фінансовий менеджмент : підручник / *А.М. Поддєрьогін* ; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. *А.М. Поддєрьогін*. – К. : КНЕУ, 2005. – 536 с.
13. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : наказ Міністерства фінансів України № 57 від 28.01.2002 із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>.
14. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України № 758 від 22.06.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
15. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
16. *Семенова С.М.* Класифікація грошових потоків підприємства з метою стратегічного управління / *С.М. Семенова* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.maritime.kiev.ua/uploads/Jurnal/3\(15\)/narezka/Vnutr_3_15_2012_146_.pdf](http://www.maritime.kiev.ua/uploads/Jurnal/3(15)/narezka/Vnutr_3_15_2012_146_.pdf)
17. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посібник / *Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидєєва*. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

СКАЛЮК Руслана Віталіївна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку та аудиту Хмельницького національного університету.

Наукові інтереси:

– процедури бухгалтерського обліку доходів, видатків та грошових потоків бюджетних установ.

E-mail: r-skaluk@rambler.ru.

Стаття надійшла до редакції 22.01.2014