

ОСОБЕННОСТИ СМЕТНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В УКРАИНЕ

*О. И. ТУЛАЙ,
кандидат экономических наук,
доцент, докторант кафедры финансов
Тернопольский национальный
экономический университет, Украина*

Финансовое обеспечение деятельности бюджетных учреждений является необходимым условием выполнения поставленных перед ними задач. Как составляющая финансово-кредитного механизма финансовое обеспечение осуществляется в трех формах:

- самофинансирование;
- кредитование;
- бюджетное финансирование.

Бюджетное финансирование играет чрезвычайно важную роль в надлежащем функционировании бюджетных учреждений в Украине, так как они практически не имеют собственных поступлений для самофинансирования. Поэтому, по мнению автора, необходимо решение существующих сейчас в Украине острых и актуальных проблем сметного финансирования как основной формы бюджетного финансирования.

Сущность бюджетного финансирования заключается в предоставлении на безвозвратном основании средств из государственного (местного) бюджета на расходы, связанные с выполнением государственных заказов, государственных программ, на содержание государственных организаций. Расходы отдельного бюджетного учреждения финансируются, как правило, из бюджета в зависимости от:

- подчиненности учреждения;
- его территориального размещения;
- народнохозяйственного значения;

— целесообразности отнесения расходов на данный бюджет в соответствии с социально-экономическими задачами государства.

Среди форм бюджетного финансирования наиболее распространенной, как уже отмечалось выше, является сметное финансирование.

По своему содержанию сметное финансирование охватывает не только средства, предоставляемые из бюджетов, но и те, которые формируются в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Поэтому сметное финансирование следует понимать как осуществление расходов бюджетных учреждений с целью выполнения ими функций и задач, направленных на достижение общественных благ за счет бюджетного финансирования и внебюджетных средств, поступающих в результате оказания платных услуг и получения спонсорской помощи [3].

Таким образом, основным плановым документом, который предоставляет полномочия бюджетному учреждению относительно получения доходов и осуществления расходов, определяет объем и направление средств на выполнение своих функций и достижение целей, определенных на год, согласно бюджетным назначениям является смета [5].

Иными словами, смета бюджетного учреждения — это основной финансовый документ, определяющий объем, целевое направление и поквартальное распределение бюджетных средств

на содержание учреждения, осуществление централизованных мероприятий, касающихся ее хозяйственного и культурного строительства.

Предусмотренные в смете ассигнования являются предельными, и расходование средств свыше этих сумм не допускается. Так, нельзя осуществлять расходы, не предусмотренные сметой, с целью экономии средств. Форма сметы, основные показатели, по которым она составляется, нормы и расценки для определения размера отдельных расходов сообщаются бюджетному учреждению вышестоящей организацией.

В период до 01.01.2000 в Украине составлялись единые сметы бюджетных учреждений, имевших три раздела, в каждом из которых были доходная и расходная части, а разграничение проводилось в зависимости от природы доходных источников:

- 1) разд. «Бюджетные ассигнования»;
- 2) разд. «Другие средства»;
- 3) разд. «Расходы за счет превышения доходов над расходами специальных и других внебюджетных средств».

Кабинет министров Украины 09.01.2000 принял постановление № 17 «О порядке составления, рассмотрения, утверждения и основные требования к выполнению смет доходов и расходов бюджетных учреждений и организаций» (далее — Постановление № 17). Постановление № 17 в корне изменило порядок составления, рассмотрения, утверждения и основные требования к выполнению смет доходов и расходов бюджетных учреждений. Изменения, предусмотренные этим постановлением, были обусловлены включением в бюджеты всех уровней внебюджетных средств бюджетных учреждений и организаций, а также распределением бюджета на общий и специальный фонды. Однако данное постановление утратило силу в связи с принятием постановления Кабинета министров Украины от 28.02.2002 № 228 «Об утверждении Порядка составления, рассмотрения, утверждения и основных требований к выполнению смет бюджетных учреждений» (далее — Порядок). В соответствии с этим Порядком формирование сметы доходов и расходов учреждения осуществляется на основании показателей лимитной справки о бюджетных ассигнованиях на следующий год, которую вышестоящая организация направляет всем подчиненным учреждениям в семидневный срок после утверждения бюджета, из которого осуществляется финансирование учреждения.

Лимитная справка о бюджетных ассигнованиях — это документ, содержащий утвержденные бюджетные назначения (установленные бюджетные ассигнования) и их ежемесячное распределение, а также другие показатели, которые в соответствии с законодательством Украины должны быть определены на основе нормативов.

Таким образом, в этой справке указывается общее содержание финансирования из соответствующего местного бюджета на следующий год по определенному разделу бюджетной классификации, в том числе по таким важнейшим статьям расходов, как:

- оплата труда;
- начисления на зарплату;
- капитальные расходы.

Показатели лимитной справки доводятся до сведения главных распорядителей, распорядителей низшего уровня для уточнения проектов смет и составления проектов планов ассигнований общего фонда бюджета, планов предоставления кредитов из общего фонда бюджета, планов специального фонда, планов использования бюджетных средств (кроме планов использования бюджетных средств получателей), месячных планов использования бюджетных средств.

Лимитная справка выдается Министерством финансов Украины, местным финансовым органом, главным распорядителем для уточнения проектов смет и составления планов ассигнований. Форма справки утверждается Министерством финансов Украины. Лимитная справка о бюджетных ассигнованиях для организаций, содержащихся за счет местных бюджетов, является своеобразным лимитом расходов, которые они могут осуществлять в течение бюджетного периода для выполнения основных функций, а также в их пределах они имеют право брать на себя обязательства.

Смета доходов и расходов составляется бюджетным учреждением на календарный год и утверждается руководителем вышестоящей организации не позднее, чем через месяц после утверждения бюджета, за счет которого оно содержится. В случае, когда учреждения созданы не с начала года, сметы составляются и утверждаются главным распорядителем для каждого учреждения отдельно в установленном порядке.

Смета и штатное расписание утверждаются в двух экземплярах, один из которых предоставляется учреждению, а второй — остается в вышестоящей организации. Сметы и штатные расписания

учреждений, не имеющих высшей отраслевой организации (центральные районные больницы, центральные городские больницы и т. п.), утверждаются районными государственными администрациями или исполнительными органами местных советов. Сметы областных и приравненных к ним государственных администраций утверждаются Кабинетом министров Украины после предварительной экспертизы в Министерстве финансов Украины. Изменения к утвержденной смете и штатному расписанию в процессе их выполнения могут вноситься только с разрешения вышестоящей организации.

Как это уже было отмечено, смета является планом доходов и расходов бюджетного учреждения. Поэтому очевидно, что он должен состоять из доходной и расходной частей. Кроме того, смета учитывает возможность финансирования учреждения как за счет общего, так и специального фондов бюджета соответствующего уровня.

Следовательно, как доходная, так и расходная части сметы делятся на следующие разделы:

- по общему фонду;
- по специальному фонду.

Общий фонд содержит информацию об объеме поступлений из общего фонда бюджета и распределении расходов по полной экономической классификации расходов бюджета на выполнение бюджетным учреждением основных функций или распределении предоставления кредитов из бюджета согласно классификации кредитования бюджета. Специальный фонд содержит объем поступлений из специального фонда бюджета на конкретную цель и предусматривает их распределение в соответствии с полной экономической классификацией расходов бюджета, а также на реализацию приоритетных мероприятий, связанных с выполнением учреждения основных функций, или распределение предоставления кредитов из бюджета согласно законодательству в соответствии с классификацией кредитования бюджета.

Министерство финансов Украины, местные финансовые органы доводят до главных распорядителей сведения о предельных объемах расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета общего фонда проекта соответствующего бюджета на следующий год, что является основанием для составления проектов смет.

С целью своевременной организации работы, связанной с составлением проектов смет, главные распорядители, руководствуясь соответствующими

указаниями Министерства финансов Украины, местных финансовых органов, устанавливают для распорядителей низшего уровня предельные объемы расходов бюджета и/или предоставления кредитов из общего фонда бюджета, срок подачи проектов смет и дают указания, касающиеся их составления; разрабатывают и сообщают распорядителям низшего уровня другие показатели, которых они должны придерживаться в соответствии с законодательством для правильного определения расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета в проектах смет, обеспечивают составление проектов смет на бюджетные программы (функции), которые выполняются непосредственно главными распорядителями.

Главные распорядители рассматривают показатели проектов смет распорядителей низшего уровня относительно законности и правильности расчетов, целесообразности запланированных расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета, правильности их распределения согласно экономической классификации расходов бюджета и классификации кредитования бюджета, полноты поступления доходов или возврата кредитов, соблюдения действующих ставок (должностных окладов), норм, цен, лимитов, а также других показателей в соответствии с законодательством Украины и составляют проекты сводных смет.

На основе проектов сводных смет главные распорядители формируют бюджетные запросы, направленные Министерству финансов Украины, местным финансовым органам для включения в проекты соответствующих бюджетов в установленном ими порядке. Бюджетный запрос — это документ, подготовленный распорядителем, содержащий предложения с соответствующими обоснованиями относительно объема бюджетных средств, необходимых для деятельности учреждения на следующий бюджетный период.

На основании данных о предельных объемах расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета общего фонда проекта соответствующего бюджета на следующий год, на основе инструктивных материалов и нормативных документов распорядителей учреждения приступают к составлению проектов смет.

Планирование доходной и расходной частей сметы происходит в определенном порядке. В процессе разработки сметы необходимо:

- предусматривать наличие доходной и расходной частей;

— показывать доходы и расходы в разрезе кодов экономической классификации.

В доходной части проекта сметы указываются объемы бюджетных ассигнований из общего фонда бюджета и объемы поступлений из специального фонда, которые предполагается направить на покрытие соответствующих расходов бюджетного учреждения.

Формирование доходной части специального фонда осуществляется на основании расчетов, которые составляются на каждый источник доходов на следующий бюджетный период. При этом учитываются:

- объем предоставленных платных услуг;
- стоимость услуг;
- площадь помещений;
- стоимость оборудования;
- количественные показатели (посещение музеев, выставок и т. п.);
- размер платы в расчете на единицу показателя, который должен устанавливаться в соответствии с законодательством;
- прогнозные показатели поступлений обязательных платежей в специальный фонд бюджета;
- прогнозный объем возврата средств в бюджет, которые имеют целевое назначение.

На основании указанных показателей определяется сумма поступлений на следующий год по их каждому источнику с учетом конкретных условий работы учреждения. Общая сумма плановых поступлений из специального фонда с учетом остатков средств на начало года предоставляется в сводке показателей специального фонда сметы, которая является приложением к смете доходов и расходов. В нем в отличие от сметы, в которой указывается только общая сумма поступлений в специальный фонд, доходы расшифровываются по видам:

- специальные средства;
- другие собственные поступления и другие доходы.

Также осуществляется постатейное распределение поступлений по каждому источнику доходов.

В процессе формирования показателей, на основе которых определяются поступления планового бюджетного периода учреждения, необходимо учитывать уровень их фактического выполнения за предыдущий бюджетный период, а также ожидаемый уровень выполнения за период, который предшествовал плановому.

В расходной части сметы указывается общая сумма расходов учреждения с распределением

их по статьям бюджетной классификации, в том числе расходов за счет бюджетных ассигнований и внебюджетных средств. Предусмотренные ассигнования должны покрывать все расходы учреждения. Превышение суммы расходов в смете над объемами средств, выделяемых учреждению из местного бюджета, возможно только за счет прибыли от хозяйственной деятельности, которая остается в распоряжении учреждения и может направляться на покрытие такого превышения расходов над бюджетными ассигнованиями. В смете учреждения должны учитываться отраслевые особенности ее деятельности:

- образование;
- культура;
- здравоохранение и т. д.

Расходы бюджетных учреждений состоят из расходов на капитальные вложения и расходов на текущее содержание учреждения (текущую деятельность). Последние состоят из административно-хозяйственных и операционных расходов. Административно-хозяйственные — это расходы на содержание управленческого, хозяйственного и вспомогательного персонала, командировочные расходы, расходы на приобретение инвентаря, оплату коммунальных услуг и др.

Операционные расходы — это расходы, связанные с осуществлением основной деятельности учреждения (на заработную плату педагогам и врачам, на медикаменты и продукты питания в больницах и т. д.).

Расчет суммы расходов по смете учреждения осуществляется в соответствии с объемом ее деятельности, определенной планом развития, и фактического уровня расходов за предыдущие периоды. Размеры операционных расходов рассчитываются на основании норм, т. е. расходы на расчетную единицу (одного ученика, койко-день, одно посещение поликлиники и т. д.).

Иными словами, нормы бюджетных расходов — это объем расходов, установленный расчетным путем на основе главных показателей деятельности бюджетного учреждения. Правильно определенные типовые нормы расходов имеют большое значение в процессе планирования бюджетных ассигнований на образование, здравоохранение, науку, культуру.

Нормы расходов могут быть натуральные (материальные) и денежные (стоимостные). Натуральные нормы отражают расходование материальных ресурсов в натуральном выражении на единицу их измерения (количество продуктов питания на

одного больного, количество электроэнергии на освещение 1 м² площади помещения и т. п.).

Денежные нормы — это материальные нормы в денежном выражении в соответствии с установленными тарифами (например, сумма расходов на питание пациентов в больницах и т. д.).

В процессе составления сметы главный бухгалтер учреждения на основе показателей финансовой отчетности предоставляет в письменном виде финансовому подразделению (как правило, бухгалтерии) данные о фактически использованных средствах в предыдущем периоде по кодам экономической классификации расходов, об объеме полученных доходов и штатное расписание за предыдущий бюджетный период.

Финансовое подразделение, используя полученные сведения, рассчитывает план доходов и расходов в соответствии с конкретными суммами предыдущего периода и экономическими условиями в стране. Расчеты доходов и расходов бюджетного учреждения представляются на рассмотрение руководителю. После утверждения они служат основой для составления проекта сметы доходов и расходов.

Неотъемлемыми частями сметы являются:

- план ассигнований общего фонда бюджета;
- план предоставления кредитов из общего фонда бюджета;
- план специального фонда;
- план использования бюджетных средств высших учебных заведений и научных учреждений, учреждений здравоохранения, оказывающих первичную медицинскую помощь;
- ежемесячный план использования бюджетных средств.

Данные документы утверждаются вместе со сметой.

Планирование расходов по общему и специальному фондам сметы имеет свои особенности. Так, расходы по общему фонду планируются согласно приоритетности мероприятий, которые выполняет бюджетное учреждение. При этом учитываются объемы расходов, которые предоставляются бюджетным учреждениям распорядителями высшего уровня.

Расходы специального фонда сметы за счет собственных поступлений планируются в соответствии с установленными направлениями использования:

- на погашение задолженности бюджетного учреждения согласно с бюджетными обязательствами по специальному и общему фондам сметы;

— на проведение мероприятий, связанных с выполнением основных функций, не обеспеченных (или частично обеспеченных) расходами общего фонда.

В процессе составления проекта сметы остатки средств по специальному фонду не планируются. В случае, если при планировании специального фонда сметы запланированные доходы превышают запланированные расходы, рассчитанные на реализацию мероприятий специального назначения в соответствии с действующим законодательством Украины, бюджетное учреждение должно предусмотреть направление указанных средств на приоритетные мероприятия, необходимые для выполнения основных функций, но не обеспеченные (или недостаточно обеспеченные) средствами общего фонда. Поскольку такие расходы планируется осуществлять за счет поступлений из специального фонда, они предусматриваются в смете по специальному фонду.

Показатели расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета, которые включаются в проект сметы, должны быть обоснованы соответствующими расчетами по каждому коду экономической классификации расходов или классификации кредитования бюджета и детализированы по видам и количеству товаров (работ, услуг) с указанием стоимости за единицу.

Таким образом, при определении объемов расходов распорядителей низшего уровня главные распорядители должны учитывать объективную потребность в средствах каждого учреждения согласно:

- 1) установленным основным показателям и контингенту (количеству классов, учеников в школах, коек в больницах, детей в дошкольных учреждениях и т. п.);
- 2) объему выполняемой работы, штатной численности работающих, реализации отдельных программ и намеченных мероприятий по сокращению расходов в плановом периоде, необходимостью погашения дебиторской и кредиторской задолженностей;
- 3) способности бюджетного учреждения самостоятельно предоставлять платные услуги;
- 4) нормам бюджетных расходов на расчетную единицу (классу в школе, койке или койко-дню в больнице, ребенку или дето-дню в дошкольном учреждении).

В качестве примера рассмотрим планирование расходов учреждений здравоохранения, которые содержатся из местных бюджетов Украины.

При планировании расходов на здравоохранение используются главным образом два основных показателя:

- количество коек;
- численность врачей амбулаторно-поликлинического обслуживания населения. Количество мест и численность врачей планируются с учетом:
- фактической обеспеченности населения сетью и амбулаторно-поликлиническим обслуживанием;
- времени использования;
- оборота больничной койки по штатным нормативам медицинского персонала.

Количество больничных коек — главный сетевой показатель для определения расходов на содержание больниц. Его рассчитывают согласно планам экономического и социального развития. В территориальном разрезе этот показатель планируют, исходя из демографических, социально-экономических, культурно-бытовых и других условий. В частности, учитывают

- возрастной состав населения;
- распределение по видам занятости и т. п.

Потребность населения в койках определяется, исходя из количества госпитализированных больных и оборота одной койки за год. Оборот койки измеряется количеством больных на одну койку в год. На величину этого показателя влияет средняя продолжительность пребывания одного больного в больнице и время использования койки в течение года.

Показатель оборота койки определяется путем деления количества дней использования койки на среднюю продолжительность времени пребывания больного. То есть, при использовании койки 360 дн. в году и продолжительности пребывания больного в течение 12 дн. оборот койки составит: 30 (360: 12).

Расчет общей потребности в коечном фонде города, района осуществляется по следующей формуле:

$$K = \frac{ВП}{О100},$$

- где K — среднегодовое количество коек;
- B — численность населения;
 - $П$ — процент госпитализации;
 - O — оборот койки.

Согласно опыту планирования расходов на здравоохранение используются данные на начало и конец года, а также о среднегодовом количестве коек. Среднегодовое количество коек кроме фактического наличия на начало планового периода

учитывает намеченное их увеличение планом в течение года.

Этот процесс можно отразить следующей формулой:

$$K_1 = K + \frac{ДМ}{12},$$

- где K_1 — среднегодовое количество коек;
- K — количество коек на начало года;
 - $Д$ — плановый прирост коек;
 - $М$ — время функционирования дополнительного количества коек.

Для упрощения расчетов, а также, если время увеличения количества коек определить невозможно, считается, что новые койки будут функционировать в течение полугодия. Тогда формула будет иметь следующий вид:

$$K_1 = K + \frac{Д6}{12}.$$

Кроме того, количество дней использования койки применяется также для расчета еще одного показателя планирования расходов на здравоохранение — количество койко-дней. Этот показатель определяется путем умножения среднегодового количества коек на количество дней использования койки за год и применяется для планирования расходов на питание и медикаменты.

Планирование сети поликлиник и женских консультаций базируется на данных о количестве посещений врача за год каждым жителем района или города. Количество мест и количество врачебных посещений служат основанием для определения численности медицинских работников и затрат, необходимых для выплаты им заработной платы.

Для планирования численности медицинских работников и сумм заработной платы применяются соответствующие нормативы. Нормативы численности работников определяются приказами и указаниями Министерства здравоохранения Украины. Пользуясь этими нормативами, а также рассчитав количество посещений поликлиник жителями города или района, можно определить общую потребность врачебного персонала данной местности.

Численность среднего и младшего медицинского персонала в больницах определяется с учетом круглосуточного обслуживания больных. На один круглосуточный пост палатной медицинской сестры предусматривается, как правило, 20 — 25 коек и 30 коек на младшую медицинскую сестру (санитарку). При этом общее количество работы каждого поста составляет 8 760 ч в год, рассчитанных исходя из

календарного количества дней и количества часов в сутки (365×24).

Наличие норм расходов — необходимое условие для правильного составления плана финансирования учреждения. Применение нормативов упрощает технику расчетов, дает возможность точнее учитывать потребность учреждения в средствах и облегчает проверку выполнения смет. Научно обоснованное планирование расходов на содержание бюджетных учреждений и выделение финансовых ресурсов на основе нормативов и финансовых норм в настоящее время приобретают первостепенное значение.

Подытоживая изложенное, следует отметить, что сметное финансирование имеет как преимущества, так и недостатки. Среди преимуществ сметного финансирования следует отметить то, что с помощью данного метода обеспечивается соответствие доходной и расходной частей сметы, т. е. финансирование плановых затрат бюджетного учреждения происходит в полном объеме. Кроме того, сметное финансирование предусматривает жесткий и постоянный финансовый контроль за расходованием денежных средств.

Одновременно сметное финансирование имеет значительные недостатки, связанные с тем, что данный метод не предусматривает достаточных стимулов для рационального и эффективного хозяйствования и взаимосвязи между уровнем финансирования бюджетного учреждения и результатами его деятельности. Соответственно осуществляется финансирование только сети бюджетных учреждений, а не предоставляемых ими услуг.

Кроме этого, законодательством Украины закреплена связь источников поступления средств специального фонда с направлениями их использования, вследствие чего заведение не может свободно по своему усмотрению распоряжаться заработанными средствами, т. е. фактически отсутствует финансовая автономия бюджетных учреждений [3]. Соответственно, если учреждение имеет право оказывать платные услуги и осуществлять иную предпринимательскую деятельность согласно действующему законодательству, полученные средства включаются в специальный фонд сметы и используются по целевому назначению [1].

В проекте сметы достаточно четко рассчитываются только расходы на оплату труда с начислениями (на основе штатного расписания), а все остальные расходы рассчитываются по данным прошлой годней сметы с некоторыми предположениями [2]. Качество работы учитывается опосредованно,

исходя из уровня образования, трудового стажа работника, что приводит к уравниловке и снижает стимулы к эффективной деятельности. Работники не заинтересованы увеличивать объем или качество работ и услуг, поскольку это не влияет на сумму их денежных поступлений.

Кроме того, в условиях нестабильной политической и социально-экономической ситуации в Украине уместно выделить и внешние факторы, влияющие на оценку эффективности системы управления финансовыми ресурсами бюджетных учреждений при сметном финансировании (например, политические, экономические, социальные) [4].

Таким образом, в Украине в настоящее время необходимо решить вопросы, связанные с:

- рациональным и эффективным использованием бюджетных средств;
- отказом от остаточного метода финансирования;
- созданием эффективной модели, которая позволит достичь общественного эффекта от использования бюджетных средств;
- финансированием бюджетных учреждений с учетом реальных потребностей в бюджетных средствах;
- совершенствованием нормативно-законодательной базы.

Список литературы

1. *Матросова В. Ю.* Проблемы финансирования бюджетных организаций на основе сметы / В. Ю. Матросова, А. В. Хижняк [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ej.kherson.ua/economic%2022/Matrosova,%20Khyzhniak.pdf>.
2. *Павленко Н. М.* Финансовые механизмы повышения энергоэффективности высших учебных заведений [Электронный ресурс]. URL: <http://urss.knuba.edu.ua/files/zbirnyk-10/131-133.pdf>.
3. *Пигуль Н. Г.* Особенности реализации финансового механизма бюджетных учреждений // Н. Г. Пигуль, А. В. Люта [Электронный ресурс]. URL: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_F/Liuta_008.pdf.
4. *Рябушка Л. Б.* Оценка эффективности управления финансовыми ресурсами бюджетной организации [Электронный ресурс]. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/11983/1/Riabushka.pdf>.
5. *Саенко К. В.* Проблемы сметного финансирования бюджетных учреждений [Электронный ресурс]. URL: <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files/MicroCAD/2011/S16.pdf>.