ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ В ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ ЯК СПЕЦИФІЧНИХ СУБ'ЄКТАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Руденко Н.О., старший викладач

Досліджено специфіку державних вищих навчальних закладів як суб'єктів господарювання, які поєднують риси бюджетних установ та суб'єктів підприємницької діяльності, та вплив такої специфіки на особливості обліку доходів спеціального фонду установ. Проаналізована різниця між бюджетними установами та комерційними підприємствами, різниця в нормативній базі щодо прийомів бухгалтерського обліку, здійснено порівняння доходів комерційних підприємств, доходів спеціального фонду та асигнувань загального фонду кошторису.

Ключові слова*:* бюджетна установа, спеціальний фонд, асигнування, доходи спеціального фонду, державні вищі навчальні заклади.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Економічну систему кожної країни в різних пропорціях наповнюють різні типи господарюючих суб'єктів. Зазвичай можна виділити державу, підприємства та домогосподарства, які взаємодіють як продавці та покупці на ринках товарів і послуг та ринках ресурсів. Кожному із названих суб'єктів притаманна власна специфіка. Домогосподарства є продавцями на ринку ресурсів і покупцями на товарних ринках. Підприємства, навпаки, споживають ресурси і надають вироблені товари і послуги. Держава, з одного боку, є регулятором на обох ринках, а з іншого, в особі окремих установ, є споживачем ресурсів, покупцем товарів і послуг та продавцем товарів і послуг власного виробництва.

Ступінь державного втручання в економіку країни може змінюється від мінімуму (ґрунтуючись на принципах лібералізму) до максимуму (керуючись положеннями кейнсианства). Виправданим і природнім є втручання держави при вирішенні проблем, які не здатен або не зацікавлений вирішувати ринок. До випадків, коли ринок не має змоги працювати ефективно, належать суспільні блага, що містять, в тому числі, національну оборону, охорону здоров'я, освіту, підтримання правопорядку, судочинство тощо.

Держава може брати активну участь в економічному житті через: по-перше, заснування та функціонування державних унітарних (комерційних та казенних) підприємств, а також державних акціонерних товариств; по-друге, створення та фінансування діяльності бюджетних установ, які фактично не є підприємствами. Всі підприємства, які створені відповідно до чинного законодавства, керуються Господарським кодексом України, згідно з яким, підприємство – це самостійний суб'єкт господарювання, створений для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної та іншої господарської діяльності [5]. Підприємства також можуть створюватися для некомерційної діяльності.

На відміну від підприємства, підприємництво (або господарська комерційна діяльність) – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [5]. Однак бюджетні установи не згадуються в Господарському кодексі, оскільки повинні керуватися положеннями Бюджетного кодексу України. Бюджетні установи, згідно з визначенням Бюджетного кодексу України (ст. 2) [4], – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

В цілому, визначення підприємства не суперечить сутності бюджетної установи, окрім положення про задоволення підприємством особистих потреб (тоді як бюджетні установи повинні просто виконувати покладені на них державою функції). Так само, бюджетна установа не може займатися такою діяльністю, як підприємництво, оскільки вона має на меті одержання прибутку. У випадку повного державного фінансування всіх видатків (поточних та капітальних) бюджетних установ, немає необхідності порівнювати такі установи із підприємствами, визначати їх особливе місце. Однак при частковому фінансуванні видатків коштами державного бюджету виникає потреба у власних надходженнях бюджетних установ. Саме власні надходження пов'язують бюджетні установи із підприємствами. І, таким чином, дають змогу порівнювати та класифікувати такі установи за ознаками, що прийняті для підприємств.

Основним для визначення місця бюджетних установ є форма власності, структура та спосіб формування статутного фонду установи. Ознака класифікації за кількістю працюючих на даному етапі не настільки важлива для визначення цього специфічного суб'єкта господарювання, однак здебільшого це великі підприємства. Галузь освіти вказує на бюджетні установи, які є вищими навчальними закладами.

Отже, основні ознаки, що характеризують державні ВНЗ наведені на рисунку 1.

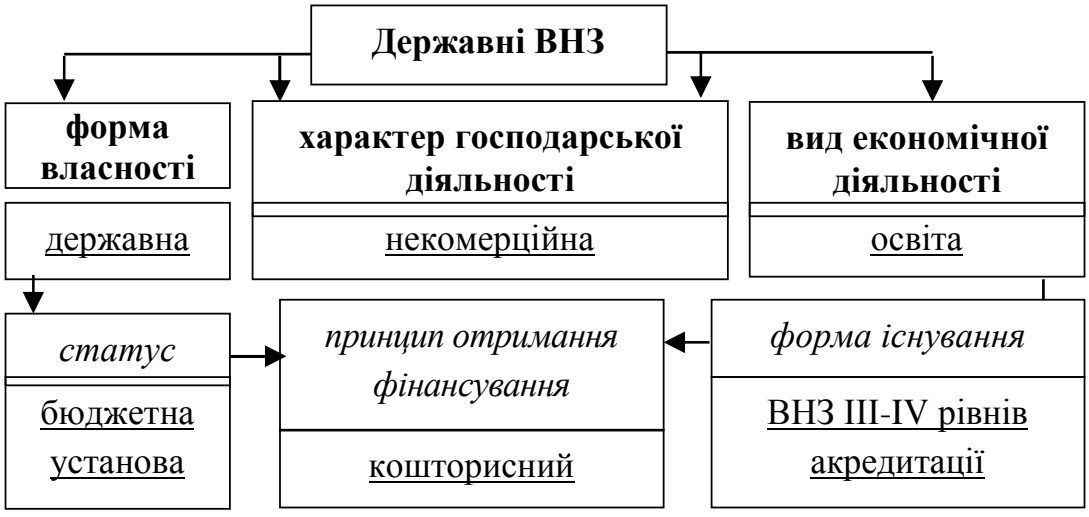

Рис. 1. Ознаки, що характеризують державні ВНЗ

Існує необхідність більш детально проаналізувати кожну ознаку державних ВНЗ. Ознака державної форми власності може визначати приналежність або до державних підприємств або надавати статус бюджетних для таких установ.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Науковці, які здійснюють дослідження в економічній сфері, приділяють більшу увагу не сутності бюджетних установ, а особливостям їх фінансування, загальним принципам обліку та контролю, а також особливостям бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які займаються різними видами економічної діяльності (освіта, охорона здоров'я, державне управління тощо). Проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних економістів: С.Ф.Голова, Р.Т.Джоги, С.О. Левицької, С.В. Свірко та ін. Питання обліку, аналізу і контролю діяльності в неприбуткових організаціях розкриває в своїх працях С.О. Левицька [13], особливо зупиняючись на вимогах до первинного обліку та основних принципах здійснення облікового процесу в благодійних, громадських та інших неприбуткових організаціях. Особливості організації та методології обліку в бюджетних установах присвячені роботи С.В. Свірко, в яких окрім загальних питань обліку, висвітлені моделі фінансового забезпечення державної вищої освіти в Україні [19], сформульовані підходи до створення національних стандартів обліку в державному секторі, розроблені положення наказу про облікову політику бюджетних установ [18]. Особливості обліку і фінансового забезпечення в освітніх бюджетних установах також простежуються в працях Т.В. Канєвої, С.В. Сисюк, В.І. Лемішовського. Питання організації обліку в бюджетних установах, обліку асигнувань, видатків та розрахунків з персоналом, обліку і звітності з виконання бюджетів у системі казначейства розкриті в роботах Т.В. Канєвої [7].

Більшість робіт відображає бухгалтерський облік в бюджетних установах як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю. Достатня кількість досліджень присвячена особливостям фінансування бюджетних установ, організації і методиці обліку коштів спеціального фонду, в тому числі і у ВНЗ. Однак недостатня увага приділена обліковому забезпеченню управління коштами спеціального фонду з частковим використанням ринкових принципів.

Викладення основного матеріалу. Визначення сутності й особливостей функціонування бюджетних установ цікавлять не лише вчених-економістів, а й правників, які прагнуть визначити сутність бюджетних правовідносин (Л.М. Чуприна [24]), довести належність таких установ до юридичних осіб і визначити їх місце серед суб'єктів публічного права (Р.М. Фрич [22]). Р.М. Фрич [22] доходить висновку, що бюджетні установи є однією з організаційно-правових форм юридичної особи. Створені державою, вони виконують покладені на них завдання, які й визначають їх місце в економічній структурі країни, що характеризується певними видами діяльності. До ознак бюджетних установ автор відносить всі ознаки юридичної особи, а саме майнову відокремленість, здатність від свого імені отримувати права й нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у суді. Бюджетні установи як самостійні суб'єкти фінансового права мають відмінні риси, що складаються із сукупності ознак юридичної особи, колективного суб'єкта фінансового права та некомерційної організації [22] (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння основних рис комерційних підприємств та бюджетних установ

Ознака суб'єкта господарювання	Реалізація ознаки для комерційних підприємств	Реалізація ознаки для бюджетних установ
1	2	3
Суб'єкт, який утворює	власник підприємства за своєю ініціативою	орган державної влади, місцевими органами державної влади та органами місцевого самоврядування
Мета утворення	отримання прибутку	здійснення управлінських, правоохоронних, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру
Реалізація майнових та немайнових прав	можуть від свого імені придбавати та здійснювати майнові й особисті немайнові права	
Відокремленість майна	мають у господарському віданні або оперативному управлінні відокремлене майно, стягнення за боргами установи може бути звернено лише на його грошові кошти й придбане майно	
Право управління майном	повне право	обмежене право оперативного управління на передане їм власником майно
Відповідальність за зобов'язаннями	відповідають майном за своїми зобов'язаннями	відповідають майном за своїми зобов'язаннями субсидіарно з власником
Право власності на майно	є власником свого майна	не є власником свого майна
Право на участь в бюджетному процесі	зазвичай не є учасниками бюджетного процесу	є колективними суб'єктами фінансового права щодо прав на участь кошторисному процесі, а також прав на отримання бюджетних асигнувань
Розподіл прибутку між власниками	отримання прибутку ставиться за мету, може здійснюватися його розподіл	не ставлять отримання прибутку як основну мету своєї діяльності й не розподіляють його між своїми учасниками
Отримання фінансування	в результаті власної діяльності	з місцевого або державного бюджету на основі кошторису доходів і витрат
Організаційна відокремленість	мають самостійний баланс або кошторис доходів і витрат; можуть нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді	

Н.Г. Пігуль та О.В. Люта [14] виділяють такі загальні ознаки бюджетних установ, як: правосуб'єктність, форма власності, форма бюджетного фінансування, характер діяльності та економічний результат діяльності. І наголошують, що бюджетні установи є юридичними особами публічного права, мають державну або комунальну форми власності, їх діяльність має здебільшого невиробничий характер, а також не супроводжується отриманням прибутку.

Специфічними ознаками бюджетних установ І.О. Лукашова та К.О. Полозюк [16] називають: правовий статус, правовий режим майна, форми реалізації права власності. Автори наголошують на тому, що бюджетна установа може бути як самостійною юридичною особою, так і відокремленим підрозділом.

Розпоряджатися державним майном (а саме, коштами) установи можуть на рівні головного розпорядника коштів, розпорядників другого та третього ступенів. Залежно від цього розподілу, установи можуть користуватися, розпоряджатися або володіти державним майном.

Іноземні дослідники [25] в основному визначають бюджетні установи як такі, чия

діяльність підпорядкована тим же законам та правилам, що і розробка, затвердження та реалізація відповідних бюджетів. Потрібно зазначити, що поняття «бюджетної установи» не буде однаковим для різних країн. Наприклад, В США [26] державна установа – це юридична особа, якою керує держава. Зазвичай установою керує опікунська рада і рада директорів – державних службовців, яких призначає держава на визначений термін.

В американському законодавстві, залежно від того державна установа або приватна, визначається, яким вимогам вона повинна відповідати.

Бюджетне законодавство та основні бюджетні принципи України мають більше спільного із відповідними положеннями країн колишнього СРСР та країнах соцтабору (табл. 2), ніж з країнами Західної Європи та США. Тому для порівняння сутності бюджетних установ буде частково проаналізовано бюджетне законодавство Російської Федерації [3] та Республіки Білорусь [2].

Таблиця *2*

Порівняльна характеристика елементів поняття «бюджетна установа» в країнах колишнього СРСР

Країна / Елемент	Україна	Російська Федерація	Республіка Білорусь
1	2	3	4
Назва	бюджетні установи	казенні установи	бюджетні організації
Мета створення й існування	виконання функції, покладених державою	забезпечення реалізації повноважень органів влади	здійснення функцій некомерційного характеру
Основа фінансового забезпечення	бюджетний кошторис	бюджетний кошторис	бюджетний кошторис
Типи установ	-	автономні, бюджетні та казенні	-
Рахунок обліку позабюджетних коштів	єдиний казначейський	єдиний казначейський	єдиний казначейський

Довідка*:* Розроблено на основі бюджетного законодавства [2], [3], [4]

Маємо можливість зробити висновок відносно того, що назви, мета створення та існування, основа фінансового забезпечення та рахунок для обліку позабюджетних коштів майже не відрізняються за законодавством країн, які були проаналізовані. Лише в Російській Федерації існує поділ установ на автономні, бюджетні та казенні, які відрізняються певними правами та обов'язками.

Визначення поняття «бюджетна установа», надане Бюджетним кодексом, можна модифікувати, враховуючи перелічені вище ознаки. Таким чином, бюджетна установа – це орган державної (або місцевої) влади, створений нею відповідно до бюджетного законодавства для виконання покладених державою обов'язків та провадження

неприбуткової діяльності за рахунок повного (або часткового) бюджетного фінансування без мети отримання прибутку.

Ще одна ознака державних ВНЗ – неприбутковість діяльності. Неприбутковими установами та організаціями можуть бути зареєстровані різні державні органи, благодійні організації тощо, в т. ч. вищі навчальні заклади.

Бюджетні установи створюються без мети отримання прибутку, тому в класичному розумінні не є підприємствами. Однак з часу набуття Україною незалежності, можна зазначити як мінімум дві причини входження бюджетних установ до ринкового середовища: по- перше, загальна орієнтація на лібералізацію економіки, по-друге, недостатність наповнення бюджету і, відповідно, неможливість фінансування діяльності бюджетних установ повним обсягом.

Фактично наразі бюджетні установи не отримують прибуток, однак в результаті провадження своєї діяльності їх власні надходження можуть в певний період часу перевищувати витрати на провадження такої діяльності. Сума такого перевищення також буде використана для провадження діяльності установи, у зв'язку з чим будуть відповідним чином відкориговані плани власних надходжень у звітному періоді.

Наявність прибутку або збитку – ознака ринкових принципів діяльності суб'єктів господарювання. Бюджетні установи, як було сказано вище, забезпечують надання суспільних благ від імені держави. Тоді як процес надання індивідуальних благ регулюється ринковими механізмами. Однак існують такі види благ, які можуть надаватися як ринком, так і державою – це змішані блага. Освіта може мати статуси приватного, суспільного або змішаного суспільного блага з приватним капіталом [21, С. 22].

Бюджетні установи отримують фінансування з двох джерел: у вигляді асигнувань за загальним фондом кошторису (від держави) та у вигляді доходів спеціального фонду (власні надходження від надання платних послуг тощо). Ці дві групи надходжень обліковуються окремо, оскільки відображають різні за джерелом і приналежністю фонди. Для визначення відмінностей та особливостей обліку коштів загального та спеціального фондів потрібно спочатку розглянути особливості бюджетного обліку в цілому. Необхідно відрізняти облік в бюджетних установах та облік виконання бюджету. В статті досліджується саме облік у бюджетних установах.

Обліковий процес містить такі етапи: спостереження, вимірювання, групування і систематизацію та узагальнення. Для кожного етапу можна виділити окремі прийоми бухгалтерського обліку. Регулювання окремих елементів обліку в бюджетних установах буде відрізнятися від не бюджетного (табл. 3).

Таблиця 3

Нормативна база для прийомів обліку в бюджетних та комерційних установах

Прийоми бухгалтерського обліку	Для комерційних підприємств	Для бюджетних установ, в т. ч. державних ВНЗ
1	2	3
1. Спостереження:		
інвентаризація	Наказ МФУ «Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» від 11.08.94 №69	Наказ ГУДКУ «Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ» від 30.10.98 №90
документування	Наказ МФУ «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.95 №88	
2. Вартісне вимірювання		
оцінка (об'єктів, процесів, явищ)	встановлюється відповідно до нормативних документів щодо кожного об'єкта оцінки (в стандартах, положеннях та інструкціях з бухгалтерського обліку)	
калькуляція (оцінка результатів господарських процесів)	керуються положеннями П(с)БО 16 «Витрати»	керуються Методичними рекомендаціями щодо розрахунку рівня фінансового забезпечення функціонування ВНЗ III-IV рівнів акредитації та вартості підготовки одного студента (для державних ВНЗ)
3. Реєстрація, групування і систематизація		
рахунки	Наказ МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.99 №291	Наказ МФУ «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» від 26.06.13 №611
подвійний запис	тотожне відображення господарських операцій на рахунках, що обумовлює рівність оборотів за дебетом та кредитом кореспондуючих рахунків	
4. Підсумкове узагальнення		
балансове узагальнення	спосіб відображення сукупності об'єктів обліку, що характеризує явище чи процес у двох різних аспектах, які є рівнозначними або урівноважуються за допомогою балансового показника і виникають внаслідок застосування подвійного запису [6]	
звітність	керуються Національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з додатками	Наказ МФУ «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.12 №44

Джерело: розроблено автором з використанням нормативних актів України та [6]

Для визначення особливостей бюджетного обліку було використано порівняння елементів методу обліку на прикладі нормативної бази. Найважливіша особливість – це належність установ, в яких ведеться бюджетний облік, до бюджетних. Цей факт визначає декілька основних положень:

– безпосередній інтерес держави до збереження державної власності;– існування в деяких сферах (наприклад, у сфері освіти) рекомендацій щодо калькулювання вартості послуг, які надаються установами;– участь держави у фінансуванні таких установ прямо впливає на побудову їх плану рахунків та форм звітності.

Необхідно зазначити, що всі прийоми бухгалтерського обліку характерні і для бюджетних установ, і основи документування, подвійного запису, балансового узагальнення не мають особливих відмінностей від обліку на звичайних

підприємствах. В той час, як оцінка окремих об'єктів обліку та визначення собівартості робіт та послуг, структура плану рахунків та форм звітності можуть мати суттєві формальні відмінності.

На сьогоднішній день мають місце наукові дискусії щодо необхідності введення Єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. В.М. Метелиця [8] та Н.М. Хорунжак [23] виділяють в цьому секторі три суб'єкти: органи казначейства (які використовують план рахунків для обліку виконання бюджетів), розпорядники коштів (використовують план рахунків для бюджетних установ) та державні підприємства та цільові фонди (використовують план рахунків для підприємств). І пропонують Єдиний план рахунків для всіх названих суб'єктів. З іншого боку, О.В. Натарова [11] наголошує на необхідності поєднання планів рахунків лише для обліку надходжень бюджетних установ, а також державного та місцевого бюджетів. Метою нового плану рахунків, за словами Н.М. Хорунжак, є забезпечення ефективного контролю доходів і видатків (витрат), на відміну від всіх існуючих планів, які більше зосередженні на контролі здійснення видатків. Єдиний план рахунків планується запровадити згідно зі Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [17]. Єдиний план рахунків для державного сектора буде поєднувати інтереси різних користувачів та слугувати потребам всіх суб'єктів, які функціонують в цьому секторі.

На сьогодні план рахунків для бюджетних установ вже поєднує дві неоднакові частини, які дозволяють відображати операції отримання фінансування, здійснення видатків та визначення фінансових результатів за двома різними частинами кошторису – за загальним та спеціальним фондами.

Надходження та витрачання коштів за загальним та спеціальним фондами мають значні відмінності (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняння доходів підприємств, доходів спеціального фонду та асигнувань

Поняття / Ознака	Доходи підприємства	Доходи спеціального фонду кошторису	Асигнування загального фонду
1	2	3	4
Визначення	*П(с)БО 15 «Дохід»*: **доходи** – збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (не враховуючи внески учасників), якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена. *МСФЗ 18 «Виручка»*: **дохід** – це валове надходження економічних вигід за період, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження	*Бюджетний кодекс України*: **власні надходження установ** – кошти, отримані в установленому порядку установами як плата за надання послуг, виконання робіт гранти, дарунки та благодійні внески, кошти від реалізації продукції чи майна та іншої діяльності. *МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну»*: **дохід** – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли власний капітал зростає у результаті цього надходження. *НП(с)БОДС 124 «Доходи»*: **дохід** визнається, якщо існує ймовірність надходження економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією	*Бюджетний кодекс України* та *НП(с)БОДС 124 «Доходи»* : **бюджетні асигнування** – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження
Джерело	результат звичайної	результат здійснення обмінних та	державний або

надходжень	діяльності суб'єкта господарювання	необмінних операцій поза межами бюджетних асигнувань	місцевий бюджет
Можливість вільного використання	дозволяється	дозволяється з попереднім узгодженням (кошторис) із головним розпорядником	напрямки і обсяги використання відомі завчасно
Планування	плануються самостійно, можуть надалі корегуватися	плануються установою, можуть корегуватися залежно від реальних надходжень	жорстко плануються в рамках бюджетного процесу

Джерело: Розроблено автором з використанням [4, 15, 9, 10, 12]

Загальний фонд має дві складові: асигнування та видатки, в той час, коли спеціальний фонд включає видатки та власні надходження. Отже, бюджетні установи можуть отримувати надходження у вигляді двох потоків: бюджетні асигнування та власні надходження.

Бюджетні асигнування отримуються не в результаті операцій обміну, вони уособлюють видатки державного (або місцевого) бюджету на здійснення покладених державою функцій для виконання державою політики (для ВНЗ – політики в сфері освіти).

Такий вид фінансування не можна віднести навіть до надходжень від необмінних операцій. Бюджетні установи з боку загального фонду є частиною держави, тому асигнування є фінансуванням витрат свого відокремленого підрозділу.

На відміну від асигнувань загального фонду, власні надходження установ наповнюють спеціальний фонд і можуть бути як результатом обмінних процесів (реалізація товарів, робіт, послуг), так і необмінних операцій (гранти, пожертви, спонсорські внески тощо). При чому, в НП(с)БОДС 124 «Доходи» у визначенні доходів зазначаються лише обмінні операції, хоча в подальшій класифікації присутні обидва види операцій. Потрібно зазначити, що поточне законодавче визначення власних надходжень не побудовано за принципами стандартів для державного сектора, тому під час введення їх в дію повинно додатково корегуватися.

Бюджетний кодекс України: власні надходження установ – кошти, отримані в установленому порядку установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, кошти від реалізації продукції чи майна та іншої діяльності.МСБОДС *9 «*Дохід від операцій обміну*»*: дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу

По суті, власні надходження в спеціальний фонд бюджетних установ можуть бути порівняні із доходами інших суб'єктів господарювання, які провадять діяльність за власною ініціативою і на власний ризик. Якщо казати про вищий навчальний заклад, то власні надходження забезпечуються в результаті здійснення його звичайної діяльності (тобто наданню освітніх послуг), саме про це і йдеться у визначеннях відповідних вітчизняних та міжнародних стандартів.

Беручи до уваги вказану різницю між асигнуваннями та доходами, можна припустити, що відокремлення обліку коштів загального та спеціального фондів, яке мало місце до 2000 р., надавало бюджетним установам можливість більш ефективно використовувати власні надходження. Не заперечуючи переваги від об'єднання фондів (в частині контрольованості касового виконання бюджету) слід в майбутньому розглянути можливість надання більшої свободи у використанні бюджетними установами власних коштів. Оскільки на сьогодні належність спеціального фонду до

державного бюджету не відповідає його сутності.

Для визначення особливостей обліку коштів спеціального фонду необхідно здійснити попарне порівняння особливостей організації та методики обліку асигнувань із доходами (табл. 5), а також видатків загального фонду із видатками спеціального фонду. Попередньо визначивши рівницю між природою та призначенням асигнувань загального фонду та доходами спеціального фонду, можна пояснити особливості організації і елементів методики обліку отримання таких надходжень.

Таблиця 5

Порівняння особливостей обліку асигнувань та доходів

Поняття / Ознака	Асигнування загального фонду	Доходи спеціального фонду
1	2	3
I. Організація обліку (чинна нормативна база визначає особливості облікового процесу)		
1. Перелік власних доходів установ	-	встановлюється перелік можливих власних надходжень установи
2. Планування	в кошторисі; асигнування повинні покривати видатки за захищеними статтями	в кошторисі; розподіл планових доходів від основної та господарської діяльності, від оренди
	плануються виходячи з показників фактичного виконання дохідної частини кошторису попереднього звітного періоду і прогнозних показників поточного періоду	
3. Затвердження асигнувань / надходження доходів	затверджується план асигнувань	-
	відбувається затвердження бюджетних призначень і доведення витягів з них до розпорядників коштів	
4. Облікові номенклатури	надходження та подальший розподіл асигнувань від головного розпорядника до розпорядників нижчого рівня, списання отриманих асигнувань	залежать від наявних власних доходів установи; для ВНЗ: нарахування плати за навчання, за користування гуртожитком, за надані послуги з оренди, здача виконаних НДР, оприбуткування готових виробів тощо
5. Носії облікової інформації	книга аналітичного обліку отриманих асигнувань та перерахованих підвідомчим установам	-
6. Реєстр синтетичного обліку	Меморіальний ордер № 2	Меморіальний ордер № 1, 3, 4, 6, 14
II. Елементи методики обліку		
1. Нормативна база	Наказ ДКУ «Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ» 10.07.2000 № 61	
	Наказ ДКУ «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» від 06.10.2000 № 100	Постанова КМУ «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» від 27.08.2010 № 796
2. Рахунки, які використовуються	321 «Реєстраційні рахунки» 322 «Особові рахунки» 70 «Доходи загального фонду» 43 «Результати виконання кошторисів»	318 «Поточні рах. в іноземній валюті» Спец. реєстр. рахунки для обліку: 323 - плати за послуги 324 - інш. джерел власних надходжень 326 - інших надходжень 71 «Доходи спеціального фонду» 72 «Доходи від реалізації продукції»

Довідка: складено автором з використанням підходу [20]

Асигнування за загальним фондом обумовлені затвердженими обсягами видатків, згідно з економічною класифікацією. Бюджетна установа в класичному розумінні не отримує доходи за загальним фондом кошторису.

Тому немає потреби визначати перелік таких доходів, на відміну від різноманітних власних надходжень до спеціального фонду. Назва рахунку 70 «Доходи загального фонду» не відповідає економічній суті отриманих асигнувань, які обліковуються на цьому рахунку. Додатково потрібно зазначити, що не введений на даний час в дію новий стандарт обліку для державного сектора No 124 «Доходи» виділяє доходи від обмінних (включаючи асигнування) та необмінних операцій.

Планування обсягів асигнувань та доходів на подальший період відбувається виходячи із даних про виконання дохідної частини кошторису за попередній звітний період та прогнозних даних щодо звітного періоду, і узагальнюються в різних частинах кошторису.

Відмінністю доходів спеціального фонду є наявність незапланованих доходів (грантів, благодійної допомоги тощо). Для загального фонду обов'язково затверджується помісячний план асигнувань, для спеціального фонду надходження залежать не від держави, а від діяльності самої установи, тому такий план може мати місце лише на рівні установи.

Організація облікових номенклатур буде значним чином відрізнятися для обох фондів через природу отримання надходжень. Для загального фонду – фінансування через мережу головних розпорядників коштів; для спеціального фонду – залежатиме від видів наявних власних надходжень.

Для асигнувань загального фонду згідно з Наказом ДКУ «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» від 06.10.2000 No100, були затверджені відповідні носії облікової інформації, для доходів спеціального фонду – ні.

Для реєстрації надходження асигнувань та доходів будуть використовуватися різні накопичувальні відомості. Асигнування відображаються в меморіальному ордері No 2, в якому акумулюється інформація щодо руху коштів загального фонду в органах казначейства.

В той час, коли доходи будуть відображені в меморіальних ордерах (No 1, 3, 4, 6, 14), які стосуються касових операцій, руху коштів спеціального фонду в казначействі, операцій з різними дебіторами та кредиторами, та нарахування доходів спеціального фонду.

Друга частина порівняння – методика обліку, яка, на думку Г.В. Булкот [1], може містити рекомендації щодо документального оформлення операцій, ведення аналітичного та синтетичного обліку, складання звітності. Для нашого дослідження ми використаємо порівняння нормативної бази обліку асигнувань і доходів та порівняння синтетичних рахунків, що використовуються для їх обліку.

Нормативна база охоплює інструкцію про кореспонденцію субрахунків (для обох фондів), а окремо для доходів спеціального фонду Кабінетом міністрів затверджено перелік платних послуг, які можуть надаватися державними ВНЗ.

Відповідно, для обліку надходження асигнування та доходів будуть використовуватися різні синтетичні рахунки. Відділені рахунки для обліку асигнувань

розпорядниками різного рівня (рах. 321 та 322) та доходів спеціального фонду (за видами доходів рах. 323, 324 та 326) в органах казначейства.

Окремо виділяємо поточні рахунки в іноземній валюті (рах. 318), які ведуться не в установах казначейства, а в комерційних банках. Окрім рахунків в казначействі для обліку надходжень використовуються відповідні субрахунки доходів: рах. 70 для загального фонду (із субрахунками залежно від рівня фінансування – з державного чи місцевого бюджетів), рах. 71 (залежно від різних джерел надходжень) та 72 (виконання робіт НДР або реалізація виробленої продукції майстернями).

В кінці року отримані асигнування та доходи списуються остаточними оборотами на результат виконання кошторису за відповідним фондом (рах. 431 та 432).

Таким чином, доведено, що організація і методика обліку асигнувань і доходів бюджетних установ має значні відмінності, спричинені специфікою самих бюджетних установ (в т. ч. і ВНЗ), а саме: природою отримання фінансування і напрямками здійснення витрат.

Джерело отримання фінансування прямо пов'язано із сутністю бюджетної установи, і напрямки здійснення видатків/витрат обумовлені особливостями її діяльності в освітній галузі. Створення та виконання функцій, покладених органами державної влади надає статус бюджетної установи, що означає участь у бюджетному процесі (включає кошторисне фінансування, обслуговування в органах казначейства і формування загального фонду кошторису).

Відношення до «вироблення» змішаного блага – освіти і разом з тим недостатнє державне фінансування вказує на можливість і необхідність формування фонду власних надходжень (спеціального фонду кошторису).

Законодавче поєднання обох фондів (по суті, ринкової та неринкової складової) в межах одної бюджетної установи і в межах одного документа – кошторису, викликає певну кількість протиріч та особливостей обліку.

Висновки. Все викладене вище дає змогу визначити державний вищий навчальний заклад як специфічний суб'єкт господарювання в галузі освіти, який фінансується згідно з кошторисом, виконує покладені державою функції і поєднує ознаки бюджетної установи (в загальному фонді) та комерційного підприємства (в спеціальному фонді), що прямо впливає на особливості обліково-аналітичного забезпечення управління власними надходженнями таких установ.

Список використаної літератури:

1. Булкот Г.В. Облік і аналіз процесів ліквідації та санації підприємств України на стадії банкрутства : автореф. дис. ... к.е.н. : 08.00.09 / Г.В. Булкот ; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2007. – 19 с.
2. Бюджетный Кодекс Республики Беларусь 16.07.2008 г. No 412- З [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pravo.by/main.aspx?guid=6361.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. No 145-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bdkodeks.ru/.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. No 2456-VI редакція від 10.06.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=2456-17.

5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 No 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15.
6. Гудзь Н. Баланс як метод обліку та форма звітності / Н.В. Гудзь, Н.М. Підлужна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 219– 223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./Ecan /2010_6/pdf/gudz.pdf.
7. Канєва Т.В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ : автореф. дис. ... к.е.н. / Т.В. Канєва ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2002. – 21 с.
8. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2010. – No 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./OiF_ АРК/ 2009_4/18_Metel.pdf.
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Виручка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі No 9 «Дохід від операцій обміну» / Міжнародна федерація бухгалтерів від 01.03.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf.
11. Натарова О.В. Бухгалтерський облік доходів державного сектора відповідно до національних стандартів / О.В. Натарова : зб. наук. пр. ВНАУ // Серія: Економічні науки. – No 3 (69). – Т. 2. – 2012. – С. 129–134 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://socrates.vsau.org/repository/getfile/6264.pdf.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : buhgalter911.com/Res/stbuxgos/ stbuxgos.aspx.
13. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій : монографія / С.О. Левицька ; Нац. ун-т вод. гос- ва та природокористування. – Рівне : НУВГП, 2005. – 347 с.
14. Пігуль Н.Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н.Г. Пігуль, О.В. Люта // Вісник Академії митної служби України / Серія : «Економіка». – Дніпропетровськ : Академія митної служби України, 2010. – No 2 (44). – С. 94–101 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uabs.edu.ua/images /stories/ docs/K_F/Liuta_008.pdf.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99.
16. Полозюк К.О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах / К.О. Полозюк, І.О. Лукашова ; Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc. htm. – Назва з екрана.
17. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр.» No 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/ show/342007%D0 %BF.
18. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація : автореф. дис. ... д.е.н. : 08.06.04 / С.В. Свірко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 33 с.
19. Свірко С.В. Моделі фінансового забезпечення державної вищої освіти в Україні /

С.В. Свірко // Соц.-екон. дослідж. в перехід. період. Регіон. політика: досвід Європ. Союзу та його адапт. до умов України : зб. наук. пр. – 2003. – Вип. 5, Х. 3. – С. 360–366.
20. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посібник / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
21. Стратегічне управління вищим навчальним закладом : монографія / В.М. Огаренко, С.Я. Салига, В.М. Гельман та ін. – Запоріжжя : Класичний приватний університет. – 2009. – 416 с.
22. Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Р.М. Фрич // Держава та регіони / Серія: Право та державне управління. – 2012. – №2. – С. 115–119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ptdu/ 2012_2/files/PD212_25.pdf.
23. Хорунжак Н. Проблемні питання формування єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.Хорунжак // Матеріали наук. конф. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ /2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_1_2013_11_21_22/problemni_pitannja_formuvannja_edinogo_planu_rakhunkiv_bukhgalterskogo_obliku_v_derzhavnomu_sektori/35-1-0- 724.
24. Чуприна Л.М. Бюджетна установа як особливий суб'єкт фінансових правовідносин / Л.М. Чуприна // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2009. – No 2 (88). – С. 103–110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum./bmyuu/2009_2/12_2- 2009.pdf.
25. *Alesina F. Alberto* Budget Deficits and Budget Institutions / *Alberto F. Alesina, Roberto Perotti* // National Bureau of Economic Research. – University of Chicago Press. – 1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nber.org/chapters/c8021.pdf.
26. Code of Federal Regulations [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ssa.gov/OP_Home/cfr20/416/4160201. htm.

РУДЕНКО Наталія Олександрівна – старший викладач кафедри обліку і аудиту Чорноморського державного університету імені Петра Могили.
Наукові інтереси: – облік в бюджетних установах; – облікова політика підприємства.

Тел.: (097)731–30–76.Email: NathalieRudenko@gmail.com.
Стаття надійшла до редакції 13.11.2013