

СИСТЕМА ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВЛАСНИХ НАДХОДЖЕНЬ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ І НАПРЯМИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

Розроблено та обґрунтовано підходи до конкретизації та удосконалення класифікації доходів спеціального фонду та їх реалізації в системі бухгалтерських рахунків бюджетних установ.

Ключові слова: бюджетні установи, доходи, власні надходження.

Державні вищі навчальні заклади функціонують за рахунок бюджетних коштів, отриманих як доходи загального й спеціального фондів у результаті здійснення фінансування через органи Державного казначейства. У зв'язку з цим удосконалення облікового забезпечення доходів є ключовою складовою загальної системи обліку загалом, оскільки на цій основі ґрунтуються практично усі інші процеси та операції, що здійснюються у навчальному закладі. Власне саме тому розвиток теорії зростання доходів названих фондів (у тому числі завдяки удосконаленню калькулювання та бухгалтерського обліку) мають цілком реальні дослідницькі перспективи та наукову й практичну цінність.

Проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку в діяльності бюджетних установ, зокрема й облікового відображення власних надходжень, розглядалися у дослідженнях вітчизняних та іноземних вчених, зокрема: П. Й. Атамаса, Т. М. Боголіба, А. М. Белова, С. О. Булгакової, Ф. Ф. Бутинця, В. Голошапова, А. О. Грищенко, О. Д. Гудзинського, Л. О. Гуцайлюк, Є. П. Дедкова, Р. Т. Джоги, О. В. Дишкант, В. І. Довбенко, Г. В. Жубіль, А. Г. Загороднього, Т. В. Канєвої, Л. М. Кіндрацької, С. О. Левицької, О. О. Лондаренко, А. М. Любенко, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Свірко, С. В. Сисюк, В. В. Сопка, Н. І. Сушко, І. Д. Фаріона, О. О. Чечуліної.

Мета статті полягає у розробці підходів до конкретизації та удосконалення класифікації таких об'єктів бухгалтерського обліку, як доходи та їх реалізація в системі бухгалтерських рахунків бюджетних установ. Досягнення мети передбачає вирішення завдань щодо дослідження особливостей, уточнення, обґрунтування та удосконалення позиції облікової термінології бюджетних установ «доходи спеціального фонду», розроблення системи синтетичних субрахунків та аналітичних рахунків, що відповідають сучасним підходам і потребам управління.

Критична оцінка фахових джерел з бухгалтерського обліку в бюджетних установах [1; 2; 6; 7; 11; 13] дозволяє стверджувати, що автори завдання обліку доходів загалом зводять до забезпечення дієвого контролю за використанням грошових коштів, отриманих для здійснення діяльності.

О. В. Кравченко з цього приводу зазначає, що

бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, видатки і результати виконання кошторису. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим [6, с. 67].

Свірко С. В. стверджує, що «доходи бюджетних установ - це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків» [13, с. 89]. Натомість Левицька С. О. визначає доходи як отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [8, с. 361].

Важливість правильного вибору моделей обліку доходів і видатків підкреслюється тими результатами, які отримуються завдяки їх застосуванню – забезпечення зростання обсягів і якості діяльності при мінімально можливих витратах. Досягнення цього завдання можливе завдяки чітко встановленому механізму та категорійній узгодженості усіх термінів і понять.

Як бачимо, підходи до визначень у вітчизняних авторів різняться між собою. Попри це, в основі усіх підходів лежить визнання джерела їх походження (бюджету). Однак жодне з визначень не відповідає тим, що подані в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору: «Дохід (revenue) – валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників» [14, с. 8]. Оскільки Україна в наш час активно займається їх запровадженням у вітчизняну практику, то справедливо буде використовувати і визначення, що подаються ними.

Бюджетний кодекс, який на сьогодні виступає основним нормативно-правовим актом, що регулює взаємовідносини в бюджетній сфері (у т. ч. бюджетних установах), визначає класифікацію доходів і видатків бюджету. Натомість класифікація доходів і видатків

бюджетних установ у жодній його статті не розглядається. За контекстом можна зрозуміти, що доходи бюджетних установ розмежовуються на доходи загального й доходи спеціального фондів.

Р. Т. Джога, С. В. Свірко та Р. М. Сінельник [4, с. 34] відповідно до цього розмежовують доходи бюджетних установ наступним чином: доходи загального фонду; доходи спеціального фонду: а) власні надходження бюджетної установи; б) доходи за іншими надходженнями.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на 2 групи: 1) плата за послуги, що надійшла бюджетним установам (плата за послуги, що їх надають бюджетні установи згідно з функціональними повноваженнями, кошти, що отримуються від господарської та виробничої діяльності, плата за оренду майна бюджетних установ, кошти, що їх отримують бюджетні установи від реалізації майна); 2) інші джерела власних надходжень (гранти та подарунки, кошти, отримані на виконання окремих доручень, кошти, отримані від інших бюджетних установ).

Відповідно до п. 4 статті 13 Бюджетного кодексу власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і залучаються до його спеціального фонду [3]. Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:

- перша група - надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;
- друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ (рис. 1).

Разом з тим, Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» №1629, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24. 12. 2010 р. класифікація доходів суб'єктів державного сектору попри передбачення наявності двох груп, розмежує їх на доходи від обмінних і необмінних операцій (рис. 2).

Попри те, що на сьогодні назване Положення не є чинним, слід з науковою критичністю підійти до тих

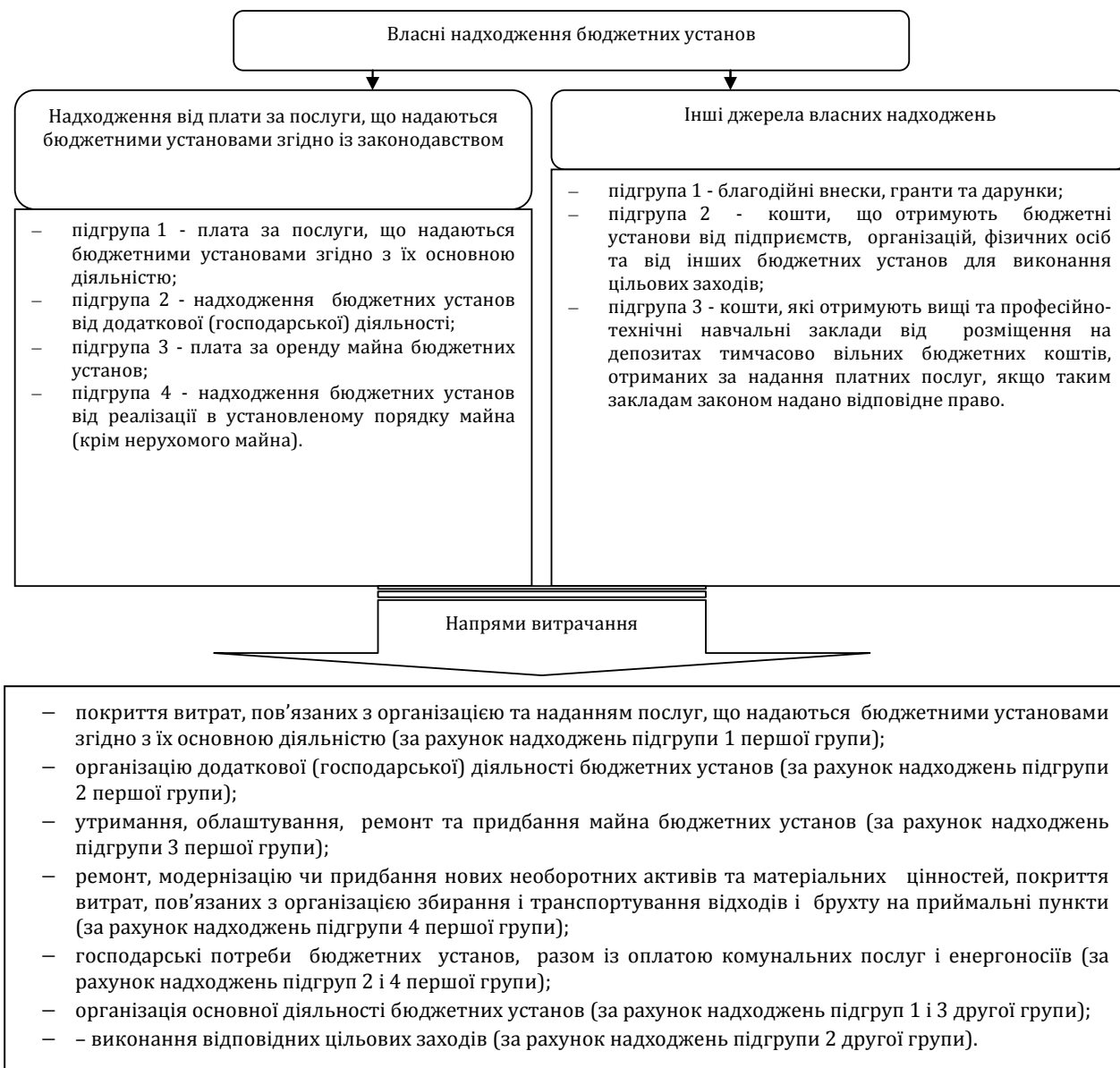


Рис. 1. Склад і напрями витрачання власних коштів бюджетних установ [3].

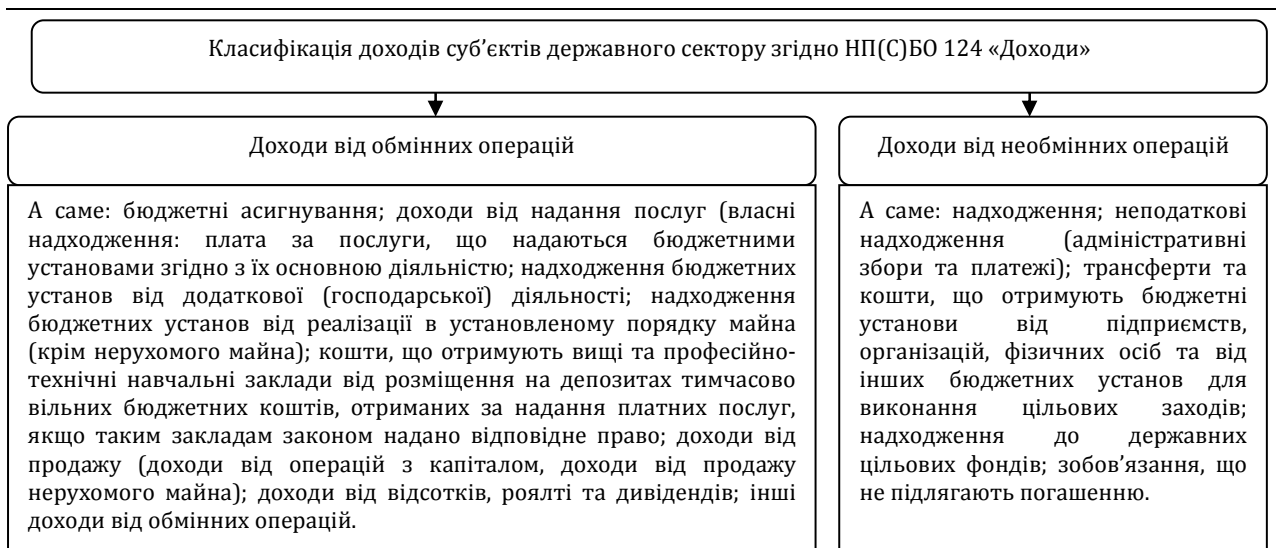


Рис. 2. Класифікація доходів суб'єктів державного сектору [12]

означень, які воно містить. По-перше, недоцільним є розмежування (особливо у випадку бюджетних установ) на доходи від обмінних і необмінних операцій. Ніякими аргументами не можна обґрунтувати, що асигнування з бюджету є доходом від обмінних операцій. У такому разі слід внести поправки у діюче законодавство й дати абсолютно нове визначення обмінних операцій (яке, до слова, у розглядуваному стандарті не подається також). Загалом для забезпечення використання рекомендацій Стандарту 124 необхідно зважено підійти і до формування документального забезпечення обліку обмінних й необмінних операцій, а також забезпечити адекватне відображення їх результатів у звітності. Відповідні зміни мають бути внесені також у План рахунків.

Власне загалом у науковій літературі відсутній єдиний підхід до класифікації доходів бюджетних установ, до яких належать державні вищі навчальні заклади. Попри це, і в науці, і на практиці вирізняється розмежування доходів на загальний і спеціальний фонд. Саме у цьому випадку простежується тісний послідовний взаємозв'язок між бюджетною класифікацією та класифікацією доходів бюджетних установ.

Не надто вдалим є пропозиції Левицької С. О. [7; 9; 10] з приводу розподілу доходів за видами діяльності (операційна, фінансова та інвестиційна). Щодо державних вищих навчальних закладів, то їм дозволено розташовувати тимчасово вільні грошові кошти на депозитних рахунках й, таким чином, мати можливість отримання відсотків. Тобто такі доходи можна зарахувати до доходів фінансової діяльності. А от інвестиційна діяльність у її класичному розумінні у бюджетних установах відсутня.

У світлі рекомендацій Закону України «Про освіту», «Про вищу освіту», Постанови Кабінету Міністрів України від 27. 08. 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності», як уже було зазначено, деталізація торкнулася доходів спеціального фонду.

Класифікація доходів, визначена Постановою

№796, вимагає відповідної побудови аналітичного обліку та відображення в системі рахунків. Для обліку доходів державних вищих навчальних закладів використовують Клас 7 «Доходи». Він містить 4 рахунки, за допомогою яких забезпечується відображення операцій з руху асигнувань (доходів) загального й спеціального фонду. Науковці розглядають цей клас рахунків як такі, що засвідчують фінансовий стан установи [13, с. 89] і призначені для обліку доходів, які одержуються установою за рахунок загального і спеціального фонду [2]. Відповідно до цього облік ведеться з використанням рахунку 70 «Доходи загального фонду» та рахунку 71 «Доходи спеціального фонду». Для забезпечення досягнення ефективності та якості обліку, а також оперативного управління зазначеними об'єктами слід урахувати зміни, що відбулися в результаті прийняття нових законодавчих актів.

Так для посилення деталізації інформації про надходження коштів спеціального фонду доцільно рахунок 71 деталізувати субрахунками: доходи від освітньої діяльності; доходи від наукової та науково-технічної діяльності; доходи у сфері міжнародного співробітництва; доходи у сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту; доходи від надання побутових послуг; доходи від надання транспортних послуг; доходи у сфері житлово-комунальних послуг; доходи від надання інших послуг (табл. 1).

Запропонований підхід до деталізації рахунків з обліку доходів від надання платних послуг дозволяє досягти поліпшення інформаційності обліку для прийняття управлінських рішень. Розроблена аналітика у поєднанні з належним чином організованим управлінським обліком сприятиме досягненню оптимізації діяльності з надання платних послуг у державних вищих навчальних закладах і отриманню більших обсягів доходів спеціального фонду.

У світлі нормативно-правового спрямування бухгалтерського обліку бюджетних установ до використання міжнародних стандартів для державного сектору та формування єдиної системи обліку виконання бюджету й кошторисів суб'єктів, перспективним також можна вважати напрям

Таблиця 1. Рекомендовані субрахунки та аналітичні рахунки для обліку доходів спеціального фонду

Субрахунок	Аналітичний рахунок	
711 «Доходи від надання послуг»	711100 «Доходи від освітньої діяльності» З подальшою деталізацією: 7111001 «Доходи від підготовки фахівців понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу» 7111002 «Доходи від навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти» 7111003 «Доходи від надання послуг з підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття громадянами післядипломної освіти» 7111004 «Доходи від надання послуг з підготовки до вступу навчальних закладів» 7111005 «Доходи від надання навчальних послуг іноземним громадянам» 7111006 «Доходи від навчання для здобуття вченого ступеня» 7111007 «Доходи від проведення курсів» 7111008 «Доходи від надання інших послуг у сфері освітньої діяльності»	
	712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»	712100 «Доходи від наукової та науково-технічної діяльності» З подальшою деталізацією: 7121001 «Доходи від проведення науково-дослідних і інших пошукових робіт» 7121002 «Доходи від проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації, проведення лабораторних аналізів» 7121003 «Дохід від проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей національної економіки» 7121004 «Дохід від проведення експертиз і випробовувань» 7121005 «Дохід від надання консультаційних послуг у галузі наукової та науково-технічної діяльності» 7121006 «Дохід від забезпечення доступу до комп'ютерних мереж» 7121007 «Дохід від надання послуг з передачі технологій» 7121008 «Дохід від розробки програмного забезпечення та його супроводу» 7121009 «Дохід від організації та проведення наукових заходів» 7121010 «Доходи від надання інших послуг у сфері науково-технічної діяльності» 712200 «Доходи від діяльності у сфері міжнародного співробітництва» 712201 «Доходи від надання послуг іноземним студентам для отримання віз» 712202 «Дохід від надання консультаційних і протокольно-інформаційних послуг іноземним громадянам» 712203 «Дохід від надання перекладацьких послуг» 712204 «Дохід від надання інших послуг у сфері міжнародного співробітництва» 712300 «Доходи у сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту» 712301 «Дохід від надання послуг з оздоровлення та відпочинку» 712302 «Дохід від надання послуг з проведення індивідуальних і групових занять з фізичної культури та задачі в оренду спортивного інвентаря» 712303 «Дохід від організації та проведення спортивних заходів» 712304 «Дохід від надання інших послуг у сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту» 712400 « Доходи від надання побутових послуг» 712500 « Доходи від надання транспортних послуг» 712600 «Доходи від надання житлово-комунальних послуг» 712700 « Доходи від надання інших послуг»

* уточнена назва рахунку 711 «Доходи за коштами, одержаними як плата за послуги»

уніфікації Плану рахунків щодо обліку доходів і видатків. Можливим варіантом вирішення цієї проблеми є використання позитивного зарубіжного досвіду.

Так у Російській Федерації План рахунків має у своїй основі враховану економічну класифікацію видатків і, одночасно, містить розділ 4 «Фінансовий результат», який забезпечує можливість, використовуючи метод нарахування, зіставляти суми нарахованих видатків бюджетних установ із сумами нарахованих доходів [5, с. 279]. Іншими словами, рахунок 040101000 «Фінансовий результат поточної діяльності установи» побудований за принципом «витрати – доходи». Унаслідок цього за кредитом рахунку показуються визнані доходи, а за дебетом – розподілені їх суми (перераховані розпорядникам чи в інші бюджети, списані суми видатків, пов'язані з реалізацією послуг тощо). Такий підхід є надзвичайно раціональним, адже він дозволяє у будь-який момент часу отримувати інформацію про обсяги наявних доходів і здійснених видатків.

У чинному Плані рахунків бюджетних установ в Україні рахунок «Фінансовий результат» доцільно запровадити у класі 7 «Доходи». Доцільним і обґрунтованим вважатиметься використання з цією метою нового рахунку 79.

Таким чином, для забезпечення цілісності та відповідності нами сформовані пропозиції щодо розвитку теорії класифікації об'єктів бухгалтерського обліку (основними з яких є доходи) та їх реалізації в удосконаленій системі бухгалтерських рахунків, які повинні комплексно поєднуватися з організацією документального забезпечення.

На основі аналізу вимог чинного законодавства до класифікації доходів спеціального фонду розроблено систему субрахунків і аналітичних рахунків, що відповідають сучасним підходам і потребам управління. Розроблена автором модель деталізованого обліку доходів дозволяє відповідним чином дослідити можливості поліпшення аналітичного обліку державних вищих навчальних закладів.

Список літератури

1. Атамас, П. Й. *Основи обліку в бюджетних організаціях*. [Текст] навч. посібник / П. Й. Атамас. – К. : – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с., с. 18
2. *Бухгалтерський облік в бюджетних установах* [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 472 с., с. 330
3. *Бюджетний Кодекс України* [Електронний ресурс] від 08. 07. 2010 р. № 2457-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
4. Дзюга Р. Т. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підручник* / Дзюга Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с., с. 34
5. *Інструкція по бюджетному учету* [Текст]. – М. : 000 „Статус-Кво 97”, 2005. – 432 с., с. 279
6. Кравченко, О. В. *Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці* [Текст] / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. – Житомир, 2009. – № 4 (50). – С. 67-70, с. 67
7. Левицька, С. О. *Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження* [Текст] / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-36.
8. Левицька, С. О. *Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку* [Текст] / С. О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361-369., с. 361
9. Левицька, С. О. *Облік діяльності неприбуткових організацій* [Текст] : монографія / С. О. Левицька. – Рівне, УДУВГП, 2003. – 259 с. – 15,05 друк. арк.
10. Левицька С. О. *Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій* [Текст] : монографія / С. О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2005. – 347с. – 20,16 друк. арк.
11. Лондаренко, О. О. *Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ* [Текст] / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – №9. – С. 15–19, с. 15–16.
12. *Доходи* [Електронний ресурс] : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 №1629, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=285081&cat_id=50097.
13. Свірко, С. В. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація* [Текст] : монографія / С. В. Свірко; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с., с. 89
14. *Стандарти 1-18* [Електронний ресурс] – Режим доступу : web.ifac.org/download/translation_db_file_15.pdf – 153 с., – с. 8.

РЕЗЮМЕ

Пигош Василий

Система учетной отражение собственных поступлений государственных высших учебных заведений и направления ее оптимизации

Разработаны и обоснованы подходы к конкретизации и совершенствования классификации доходов специального фонда и их реализация в системе бухгалтерских счетов бюджетных учреждений.

RESUME

Pihosh VasyI'

System of account display of own income of state universities and directions for its optimization

It has been developed and proved the approach to specifying and improving the classification of special fund revenue. Their implementation in the accounts of budgetary institutions has been considered.

Стаття надійшла до редакції 29.10.2012 р.