

УДК 657.1:378.1

Пігош В. А.

Мукачівський державний університет

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВЛАСНИХ НАДХОДЖЕНЬ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Досліджено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку власних надходжень державних вищих навчальних закладів. Запропоновано модель бухгалтерського обліку спеціального фонду, аналітичні рахунки з обліку коштів спеціального фонду та форми внутрішньої звітності за ними. Реалізація наданих пропозицій забезпечить високий рівень вірогідності, релевантності, аналітичності інформації про власні надходження та суттєво підвищить якість інформації для управління коштами спеціального фонду.

Ключові слова: бюджетні установи, державні вищі навчальні заклади, надходження, спеціальний фонд.

Постановка проблеми. Державні вищі навчальні заклади функціонують за рахунок бюджетних коштів, отриманих як доходи загального й спеціального фондів. В новій редакції Закону України «Про вищу освіту» від 01.07.2014 року № 1556-VII суттєво розширено фінансову автономію державних вищих навчальних закладів та закріплено право самостійно розпоряджатися коштами спеціального фонду. У зв'язку з цим удосконалення облікового забезпечення доходів є ключовою складовою загальної системи обліку в цілому, оскільки на цій основі ґрунтуються практично усі інші процеси та операції, що здійснюються у навчальному закладі, та мають цілком реальні дослідницькі перспективи, наукову й практичну цінність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку в бюджетних установ, зокрема й облікового та документального забезпечення власних надходжень, відображені у дослідженнях вітчизняних та іноземних вчених, зокрема: П. Й. Атамаса, Т. М. Боголіба, А. М. Белова, Ф. Ф. Бутинця, Є. П. Дедкова, Р. Т. Джоги, Т. В. Каневої, С. О. Левицької, А. М. Любенко, С. В. Свірко, С. В. Сисюк, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліної.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В сучасних умовах господарювання потребують розвитку організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку власних надходжень державних вищих навчальних закладів, а також важливими залишаються питання практичного удосконалення документального відображення за ними.

Мета статті. Головною метою статті є розвиток організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку власних надходжень державних вищих навчальних закладів як джерела забезпечення фінансової стійкості вказаних суб'єктів за сучасних умов їх господарювання через деталізацію рахунків з обліку доходів від надання платних послуг, а також удосконалення документального відображення необхідної інформації шляхом розробки форм: «Звіту про власні надходження (внутрішній)», «Анкети для здійснення моніторингу потреб у послугах», «Картки аналітичного обліку отриманих і використаних коштів» та «Звіту про обсяг послуг, що можуть надаватись на платній основі».

Виклад основного матеріалу. Бюджетний кодекс, який на даний час виступає основним нормативно-правовим актом, що регулює взаємовідносини в бюджетній сфері (в т. ч. бюджетних установ), 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.

Відповідно до п. 4 статті 13 Бюджетного кодексу, власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету [2].

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. Класифікація доходів спеціального фонду, визначена Постановою Кабінету Міністрів України № 796 від 27.08.2010 р. «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватись навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності», вимагає відповідної побудови аналітичного обліку та відображення в системі рахунків [6].

Для обліку доходів державних вищих навчальних закладів використовують клас 7 «Доходи». Він включає 4 рахунки, які забезпечують відображення операцій з руху асигнувань (доходів) загального й спеціального фонду. Науковці розглядають даний клас рахунків як такі, що засвідчують фінансовий стан установи [8, с. 89] і призначені для обліку доходів за рахунок загального та спеціального фонду [1].

Відповідно до цього облік ведеться із використанням синтетичних рахунків 70 «Доходи загального фонду» та 71 «Доходи спеціального фонду». Для досягнення ефективності та якості обліку, а також оперативного управління зазначеними об'єктами слід врахувати зміни, що відбулися в результаті прийняття нових законодавчих актів.

Так, для посилення деталізації інформації про надходження коштів спеціального фонду доцільно до синтетичного рахунку 71 відкривати субрахунки: 7111 «Доходи від освітньої діяльності» (з подальшою деталізацією); 7121 «Доходи від наукової та науково-технічної діяльності»; 7122 «Доходи в сфері міжнародного співробітництва»; 7123 «Доходи у сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту»; 7124 «Доходи від надання побутових послуг»; 7125 «Доходи від надання транспортних послуг»;

7126 «Доходи в сфері житлово-комунальних послуг»; 7127 «Доходи від надання інших послуг».

Запропонований підхід до деталізації рахунків з обліку доходів від надання платних послуг дає змогу досягти поліпшення інформаційності обліку для прийняття управлінських рішень. Розроблена аналітика у поєднанні з належним чином організованим управлінським обліком сприятиме досягненню оптимізації діяльності із надання платних послуг в державних вищих навчальних закладах та отриманню більших обсягів доходів спеціального фонду. Для забезпечення цілісності та відповідності сформовані пропозиції щодо розвитку класифікації об'єктів бухгалтерського обліку (основними з яких є доходи) та їх реалізації в удосконаленій системі бухгалтерських рахунків, що повинно комплексно поєднуватися з організацією документального забезпечення.

З огляду на розроблену модель деталізованого обліку доходів, слід відповідним чином дослідити можливості поліпшення аналітичного обліку державних вищих навчальних закладів.

Аналітичний облік отриманих асигнувань (доходів) ведеться в картці аналітичного обліку отриманих асигнувань [4, с. 72].

Картка відкривається на рік і ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків. При отриманні доходів зі спеціального фонду бюджету, картки може вестись також окремо і за спеціальним фондом бюджету. Записи щодо отриманих доходів спеціального фонду здійснюються на підставі виписок органів Державної казначейської служби з реєстраційних рахунків [5].

Для потреб оперативного управління форму картки доцільно удосконалити. Відображення в одній картці інформації щодо отриманих коштів за видами надходжень та напрямів їх використання забезпечить можливість проведення оперативного аналізу використання грошових коштів державного вищого навчального закладу. У даному випадку в одному первинному документі можна поєднати дві форми: картку аналітичного обліку отриманих асигнувань (доходів) та картку аналітичного обліку касових видатків.

Рекомендовану форму, яку доцільно назвати «Картка аналітичного обліку отриманих і використаних коштів», слід відображати інформацію про касові видатки бюджетної установи. Для забезпечення визначення результату за кодами економічної класифікації видатків та проведення аналізу форма рекомендованого документу має містити рядки: «Абсолютне відхилення +,-», «Відносне відхилення, %», «Причини відхилень» (табл. 1).

Пунктом 23 Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» передбачено планування видатків спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень, насамперед, за встановленими напрямками використання, на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом ко-

шторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду [7].

Практика діяльності досліджуваних державних вищих навчальних закладів засвідчує, що усе більше коштів спеціального фонду використовують на покриття видатків, не забезпечених загальним фондом.

Оцінка зазначених показників у динаміці уможливить здійснення управління процесами оптимізації використання фінансового забезпечення, що в умовах його дефіциту достатньо актуально.

Зважаючи на достатньо жорстку й сувору регламентацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах, статус яких мають і вищі навчальні заклади, завдяки якій досягається методологічна єдність показників та забезпечується їх порівняльність, складним завданням виступає забезпечення задоволення потреб зацікавлених внутрішніх користувачів. Для останніх, вихідна інформація, яка служить основою прийняття управлінських рішень має бути релевантною. Певні можливості щодо формування інформаційної бази, адаптованої до управлінських потреб, можна реалізувати в обліку спеціального фонду. Окрім цього, саме діяльність з надання платних послуг забезпечує збільшення власних надходжень на основі оптимізації управління процесами, що відбуваються при цьому.

Загальна схема побудови моделі обліку спеціального фонду, адаптованої до формування релевантної інформації для потреб управління, повинна включати документальне забезпечення (в тому числі те, яке використовується суто для внутрішніх управлінських потреб) та управлінські заходи, розроблені на базі аналізу й оцінки облікових даних (рис. 1).

Перевагою рекомендованої облікової моделі, побудованої за схемою, що подана на рисунку 1, є не лише використання нових форм облікових регістрів, зокрема звіту про обсяги надання послуг на платній основі, прогнозних (планових) калькуляцій, а й включення у процес управління такої його функції, як планування (прогнозування).

З метою формування звіту про результати моніторингу потреб у послугах на підготовчій фазі



Рис. 1. Рекомендована модель бухгалтерського обліку спеціального фонду

Таблиця 1

Мукачівський державний університет
(назва установи)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

36246368

Код та назва головного розпорядника коштів 220 Міністерство освіти і науки України
Код та назва програмної класифікації 2201160 Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III – IV рівнів акредитації та забезпечення баз їх практики

**КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ
ОТРИМАНИХ І ВИКОРИСТАНИХ КОШТІВ
за 2013 рік**

Показники	Дата виписки	Назва та номер документа	Разом	У тому числі за кодами економічної класифікації видатків																
				2111	2120	2210	2220	2240	2250	2271	2272	2273	2274	3110	3130	...				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	...	...	
Затверджено кошторисом на рік	x	x	19201	8200	2900	1413	32	1491	190	210	140	330	1780	920	1595	...	...	
Зміни внесені до кошторису	x	x	0			-70	10	60		70	30	40	-140							
...	x	x	...																	
Затверджено кошторисом з урахуванням змін	x	x	19201	8200	2900	1343	42	1551	190	280	170	370	1640	920	1595	...	...	
Надходження коштів	x	x	2168	1079	391	232	4	116	29	16	31	44	144	98	73	...	...	
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	x	x	1914	997	361	199	4	99	20	9	21	32	123	75	63					
Навчання іноземних і вітчизняних студентів на умовах контракту з фізичними та юридичними особами	12.06.13	457	1865	980	355	104	4	98	17	9	18	27	115	75	63					
Навчання слухачів підготовчих відділень	06.06.13	453	23	10	4	2			1		1	2	3							
Довузівська підготовка	04.06.13	446	14	7	2	1					1	1	2							
Підготовка аспірантів і докторантів понад державне замовлення																				
Прійом кандидатських іспитів																				
Підготовка до захисту та проведення захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора тощо																				
Організація та проведення наукових заходів (з'їзди, семінари, конференції тощо)	15.06.13	461	12			3		1	2		1	2	3							
Оформлення та надання документів про освіту державного зразка						89														
Від додаткової (господарської) діяльності	05.06.13	448	190	80	29	14	0	11	1	7	8	9	17	8	6	...	...	
Надання спеціально облаштованих приміщень гуртожитків навчальних закладів для проживання студентів	08.06.13	450	148	70	25	11		8		5	4	4	8	8	5					
Надання спеціально облаштованих приміщень гуртожитків навчальних закладів для проживання інших осіб	12.06.13	452	14	4	2	1		1		1	1	1	2	1						
Надання під час канікул вільних спеціально облаштованих приміщень гуртожитків для тимчасового проживання	07.06.13	449	8	2	1			1			1	1	2							
Надання громадянам комунальних послуг, послуг з експлуатації та господарського обслуговування будинків і приміщень	15.06.13	461	6	1						1	1	1	2							
Надання спеціально облаштованих будинків і приміщень, що перебувають на балансі навчальних закладів для тимчасового проживання	11.06.13	451	7	1		1		1			1	1	2							

необхідно провести анкетування та Swot-аналіз його результатів.

Анкетування у найбільш простому варіанті (з елементами аналізу можливостей) може бути проведене в режимі online на сайті університету або у соціальній мережі за такою формою:

Чи варто розвивати перелік платних послуг в університеті (інституті, академії)?: так / ні

Які платні послуги доцільно розвивати?: освітні / консультаційні / бізнес-тренінг / власний варіант

Залежно від відповіді респондента по кожному з видів послуг слід зробити уточнення.

Наприклад, якщо респондент зупинив свій вибір на освітніх послугах, то наступним запитанням має стати:

Ви обрали освітні послуги ?

Які з поданого нижче переліку послуги, на Ваш погляд, слід запровадити? мовні курси / тренінг з маркетингу / тренінг з податкового обліку / тренінг з бухгалтерського обліку / власний варіант і т. д.

Результати анкетування доцільно подавати до відділу маркетингу чи в бухгалтерію конкретного обліковому працівнику (наприклад, бухгалтеру з обліку платних послуг) для аналізу попиту та визначення можливостей (з одночасною оцінкою ефективності) розвитку нових платних послуг. Після такої оцінки складається Звіт (внутрішнього використання) про обсяг платних послуг, які можуть надаватися. Аналітичність звіту та його наочність щодо учасників управління слід забезпечити згідно з вимогою простоти, ясності і доступності (табл. 2).

Застосування рекомендованого підходу передбачає здійснення організаційних витрат, які слід обліковувати як «Витрати майбутнього періоду». До таких витрат варто віднести: витрати на оголошення, логістику, ліцензування (за наявності потреби), формування договірної документації.

Проблемою їх відображення як касових витрат є те, що при складанні та затвердженні кошторису вони практично не плануються, а тому Державна казначейська служба як основний контролюючий і розпорядчий орган може не дозволити оплату отриманих організаційних послуг.

Таким чином проявляється обмежуюча сутність існуючої методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Вирішити проблему можна, за рахунок застосування способу відображення організаційних витрат як об'єктів нематеріальних активів (ліцензії, ноу-хау тощо) з подальшим списанням у вигляді зносу, або коригуванням існуючих законодавчих рекомендацій. Йдеться про надання вищим навчальним закладам права планувати у кошторисі видатки на розвиток платних послуг, а також про необхідність включення до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ рахунку з обліку витрат майбутніх періодів. Пропонуємо виокремити синтетичний рахунок 84 «Витрати майбутніх періодів» (за дебетом рахунку 84 відобразатимуться здійснені видатки на забезпечення розвитку платних послуг у кореспонденції з кредитом рахунків 80, 81).

Примітки до звітності можуть зайняти належне місце у системі управління процесами діяльності вищих навчальних закладів з надання послуг. Для цього їх зміст має відображати не лише уточнення даних, відображених за синтетичними рахунками, а й інформацію про ефективність використання ресурсного забезпечення. Щодо розрахунку оптимізації цін на платні послуги, то в галузі державної освіти скористатися вже розробленими методами неможливо, оскільки в своїй основі вони мають таку категорію як прибуток.

Щодо бюджетних установ, як неприбуткових, такі підходи неприйнятні. У зв'язку з цим алгоритм оптимізації слід будувати, виходячи з принципу «якісні послуги за мінімально можливою ціною». Такий підхід відповідає меті діяльності дер-

Таблиця 2

ЗВІТ про можливі обсяги надання послуг на платній основі

(найменування навчального закладу)

станом на _____

(звітний місяць / квартал)

Найменування послуги	Результат анкетування*	Матеріальне та кадрове забезпечення	Прогноз витрат на надання послуги**	Прогнозні надходження до спеціального фонду***	Розрахунок ефективності (гр. 5-гр. 6)	Погодження щодо надання (П.І.П., підпис)
Курси німецьк. мови: 1-місячні 2-місячні 3-місячні	120/10	Лінгафонний кабінет № 1230 Погоджено з викл. нім. мови Стасюк К.І.	12380 14020 15170	15000 21000 29300	+ 2620 + 6080 + 12870	
Підготовчі курси	40/20	Субота, неділя: ауд. № 321 Погоджено з викладачами математики Крамаренко С.І., географії – Шосткою М.В., історії – Легенчук О.С., укр.мови – Шевченко В.В.	14320	40000	+ 25680	
і т. д.	...					

Примітки:

* – усі респонденти / планова група (при запровадженні доцільно формувати одну групу, а у наступні періоди враховувати заявки за минулий період з поправкою на недобір в обсязі 50 відсотків);

** – згідно калькуляцій, які додаються (для визначення собівартості освітньої послуги можна використати формулу, рекомендовану Вацик Н.І.:

$C_{i\text{оп}} = Z_{i\text{нп}} + Z_{i\text{нарах}} + ПВ_i + НВ_i$, де $C_{i\text{оп}}$ – собівартість освітньої послуги (за і-ю спеціальністю) на всіх курсах, грн.; $Z_{i\text{нп}}$ – заробітна плата науково-педагогічних працівників (за і-ю спеціальністю) на всіх курсах, грн.; $Z_{i\text{нарах}}$ – нарахування на заробітну плату науково-педагогічних працівників (за і-ю спеціальністю) на всіх курсах, грн.; $ПВ_i$ – прямі витрати, понесені вузом при наданні освітньої послуги (за і-ю спеціальністю) на всіх курсах, грн.; $НВ_i$ – частка непрямих витрат після розподілу, понесених вузом при наданні освітньої послуги (за і-ю спеціальністю) на всіх курсах, грн. [3, с. 8];

*** – собівартість + планові нагромадження

жавних вищих навчальних закладів. Крім цього, на певному рівні розвитку (зокрема на фазі піднесення) навчальні заклади з метою забезпечення власної конкурентоздатності починають застосовувати стратегію досягнення найвищого рівня якості послуг за наявного чи нижчого рівня ціни.

Висновки і пропозиції. Таким чином, удосконалення облікового забезпечення процедури обліку коштів спеціального фонду шляхом деталізації рахунків суттєво підвищує аналітичність інформації. Відповідно, використання форм документів,

адапованих для виконання аналітичних процедур, сприятиме посиленню контрольної та аналітичної функцій бухгалтерського обліку загалом. Водночас формуються сприятливі умови для оперативного впливу на рівень доходів і видатків завдяки розширенню інформаційної бази прийняття управлінських рішень. Зазначене у комплексі з використанням методики, принципів та прийомів управлінського обліку стане дієвим важелем вирішення проблеми оптимізації цін і зниження рівня витрат на надання послуг в галузі вищої освіти.

Список літератури:

1. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир : Рута, 2006. – 472 с.
2. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2457-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
3. Вацик Н. І. Облік і контроль господарської діяльності закладів вищої освіти : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. І. Вацик. – К., 2008. – 18 с.
4. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; За ред. Джоги Р. Т. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
5. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.
6. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватись навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 р. № 796. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF>.
7. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.
8. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

Пигош В. А.

Мукачевский государственный университет

НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОТРАЖЕНИЯ СОБСТВЕННЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

Резюме

Исследованы организационно-методические положения бухгалтерского учета собственных поступлений государственных высших учебных заведений. Предложена модель бухгалтерского учета специального фонда, аналитические счета по учету средств специального фонда и формы внутренней отчетности по ним. Реализация предложенных предложений обеспечит высокий уровень достоверности, релевантности, аналитичности информации о собственных поступлениях и существенно повысит качество информации для управления средствами специального фонда.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, государственные высшие учебные заведения, поступления, специальный фонд.

Pihosh V. A.

Mukachevo State University

AREAS OF IMPROVEMENT DOCUMENTARY DISPLAY OWN REVENUES OF PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS

Summary

Organizational and methodological Accounting Pronouncements own revenues of state universities. The model accounting special fund, analytical accounts of the special fund and internal reporting forms for them. Implementation of submitted proposals will provide a high level of credibility, relevance, analyticity information about their income and significantly improve the quality of information for the management of special funds.

Key words: government institutions, public higher education, income, special fund.