

УДК 657. 1:37(477)

Харчук Ю. Ю.,

викладач, здобувач кафедри фінансів Національного університету "Острозька академія"

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БАЗОВИХ СКЛАДОВИХ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ В УКРАЇНІ

У статті визначено сутність фінансової стійкості державних вищих навчальних закладів в Україні. А також розглянуто особливості обліку її базових складових.

Ключові слова: фінансова стійкість, державні вищі навчальні заклади, доходи, асигнування з бюджету, видатки, витрати, затрати.

В статье определено сущность финансовой устойчивости государственных высших учебных учреждений в Украине. А также рассмотрены особенности учета ее базовых составляющих.

Ключевые слова: финансовая устойчивость, государственные высшие учебные учреждения, доходы, ассигнования из бюджета, расходы, издержки, затраты.

In the article certainly is essence of financial stability of state higher educational establishments in Ukraine. And also the features of account of it are considered base constituents.

Keywords: financial stability, state higher educational establishments, profits, assignments from a budget, expenses.

Постановка проблеми. Вища освіта впливає на всі сфери економічного, соціально-культурного та політичного життя суспільства і є вагомим елементом на шляху досягнення високих темпів його економічного зростання та добробуту. В Україні частка вищих навчальних закладів державної та комунальної власності (далі ДВНЗ), які засновані державою та місцевими органами влади, фінансуються з державного та/або місцевого бюджетів і підпорядковуються відповідному центральному органу виконавчої влади і місцевим органам влади, становить 67% від загальної кількості ВНЗ III-IV рівнів акредитації. Крім того, орієнтація національної економіки України на соціальний аспект і стійкий економічний розвиток зумовили потребу в реформуванні і модернізації системи державних фінансів, метою яких є забезпечення прозорості схем розподілу і підвищення результативності використання бюджетних коштів на рівні державного і місцевих бюджетів. Саме тому програма економічних реформ на 2010-2014 рр. "Заможне суспільство, конкурентоздатна економіка, ефективна держава" [4], розроблена Комітетом з економічних реформ при Президентові України, визначила кроки влади, спрямовані на побудову сучасної, стійкої, відкритої та конкурентоздатної у світовому масштабі економіки, забезпечення добробуту громадян і економічного зростання в країні. Своєю чергою, вирішення вищезазначених завдань неможливе без належного виконання ДВНЗ України своїх функцій: постійне підвищення якісного рівня професійної підготовки майбутніх фахівців, гарантування їм належного місця в світовій спільноті. Проте для цього необхідно забезпечити фінансову стійкість навчальних закладів на основі детального вивчення особливостей обліку її базових складових. Тому з огляду на вищевказане тема дослідження є актуальною та своєчасною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженнями організаційно-фінансових аспектів діяльності ДВНЗ України, шляхів знаходження нових джерел поповнення їх бюджету, раціонального управління фінансовими ресурсами навчальних закладів, оптимізацією їх витрат, особливостями обліку діяльності займалися такі науковці: В. Александров, В. Андрієнко, Й. Бескид, Т. Боголіб, О. Ворона, П. Германчук, Т. Єфименко, М. Згуровський, І. Каленюк, М. Карлін, К. Корсак, В. Куценко, С. Левицька, Л. Ловінська, М. Матвіїв, О. Назарчук, П. Петрашко, С. Рубльова, С. Свірко, І. Стефанюк, В. Студінський, Н. Сушко, О. Устенко, О. Чечуліна, В. Яблонський, Ф. Ярошенко та інші.

Питання ресурсного забезпечення та управління ДВНЗ, стратегії та оцінки їх економічної стійкості розглянуто у роботах російських вчених: О. Арязкової, А. Беякова, Н. Кельчевської, Є. Князева, Є. Попова, Д. Пузанкова та інших. Серед західних економістів, які досліджували питання теорії та практики фінансово-господарської діяльності ДВНЗ та фінансування вищої освіти, можна виділити Б. Джоунстона, П. Друкера, Н. Маркуччі, Е. Моргана та інших.

Напрацювання вищезазначених науковців є значними, однак, у цілому питання сутності фінансової стійкості ДВНЗ в Україні та особливостей обліку її основних складових недостатньо вивченні на сучасному етапі розвитку національної економіки України та потребують детального дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні сутності фінансової стійкості ДВНЗ України, виявленні особливостей обліку її основних складових на основі вивчення теоретичних та практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Виклад основного матеріалу. Об'єктивна потреба в удосконаленні системи бюджетного обліку знайшла офіційне визнання у вигляді Постанови Кабміну № 34 "Про затвердження Стратегії модерні-

зації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки", в якій обґрунтовано загальні напрями вдосконалення обліку і його організації, створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи [5; 9, с. 8-10], зокрема з метою оптимізації доходів (асигнувань з Державного та/або місцевих бюджетів, власних надходжень, в тому числі за рахунок фандрайзингу) та видатків (витрат, затрат).

Своєю чергою, фінансова стійкість ДВНЗ – це стан фінансових ресурсів суб'єкта, за якого спостерігається повне та своєчасне фінансування передбачених кошторисом видатків (витрат, затрат) як по загальному, так і по спеціальному фондах. Відтак, фінансова стійкість є безумовним чинником реалізації поточних та стратегічних завдань, дозволяє вільне маневрування коштами (в межах фондів) відповідно до основних напрямів статутної діяльності, дає можливість успішно та без скорочення програм надавати ДВНЗ якісні освітні послуги, забезпечувати економічне зростання країни та вирішувати соціальні проблеми суспільства.

Крім того, фінансова стійкість ґрунтується на перегляді її базового інформаційного забезпечення – бюджетного обліку, який поєднує в собі бухгалтерський облік виконання бюджетів і кошторисів. Щоб ДВНЗ виконували свої функції, визначені їхніми Положеннями чи Статутами, їм у першу чергу необхідний план, в якому повинно бути визначено доходи, які вони мають право отримати протягом бюджетного періоду, та відповідні видатки, що будуть здійснені на утримання установ, для забезпечення ними своїх повноважень. Відповідно до п. 1 Порядку № 228, складання, розгляд, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ [6] кошторис ДВНЗ є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Кошторис складається із двох частин: 1) загального фонду (надходження із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій); 2) спеціального фонду (надходження із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій) [6].

Однак вважаємо за необхідне розглядати кошторис доходів і видатків ДВНЗ у контексті міжнародної практики управління ланками державної освіти. Питаннями першочергового моніторингу для менеджменту організації діяльності урядових структур (в т. ч. державних навчальних закладів) є: фонд від необмінних операцій (податки, трансферти: списання боргів, узяття зобов'язань, гранти, штрафи, спадщина, дарунки, пожертви, товари і послуги в натуральній формі); фонд від обмінних операцій (бартер, оренда, одержання відсотків, роялті, дивіденди, реалізація товарів, готової продукції, послуг) [10, с. 98-102].

В Україні власні надходження бюджетних установ, в тому числі ДВНЗ, регламентуються Бюджетним кодексом України (далі БКУ) [1]. БКУ розглядає доходи суб'єктів господарювання державного сектора як власні надходження від операцій обміну та необмінних операцій. Однак щодо аналітичного обліку джерел фінансування ДВНЗ, то необхідно звернути увагу на субрахунки рахунків 7 класу "Доходи" [7, с. 156-158] (табл. 1). Доцільним також є введення субрахунків аналітичного обліку за чинним БКУ.

Таблиця 1
Аналітичний облік джерел фінансування діяльності ДВНЗ*

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку	
1	2	
70 "Доходи загального фонду"	701 "Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи"	701. 1 "Капітальні вкладення"
		701. 2 "Наукова діяльність"
		"Інші надходження"
		701. 4 "Освітня діяльність (за галузями знань)"
	702 "Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи"	

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку	
1	2	
71 "Доходи спеціального фонду"	711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги"	711. 1 "Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)"
		711. 2 "Відсотки від депозитів"
		711. 3 "Спортивні секції, змагання"
		711. 4 "Курси вивчення іноземних мов"
		711. 5 "Заочне відділення"
		711. 6 "Контракти з аспірантами та здобувачами"
		711. 7 "Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, перездачі, комісії)"
		711. 8 "Довузівська підготовка"
		711. 9 "Контракт студентів стаціонару"
		711. 10 "Плата за дипломи"
		711. 11 "Послуги комп'ютерних лабораторій"
		711. 12 "Послуги культурно-мистецького центру"
		711. 13 "Транспортні послуги"
		711. 14 "Послуги видавництва ДВНЗ"
		711. 15 "Нічний абонемент у науковій бібліотеці ДВНЗ"
		711. 16 "Сертифікатні програми"
		711. 17 "Оренда"
	712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ"	
	713 "Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду"	
	714 "Кошти батьків за надані послуги"	
	715 "Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду"	
	716 "Доходи за витратами майбутніх періодів"	
72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт"	721 "Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень"	
	722 "Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств"	
	723 "Реалізація науково-дослідних робіт за договорами"	
74 "Інші доходи"	741 "Інші доходи бюджетних установ"	

*Розроблено автором

Крім того, на субрахунку 713 обліковуються спецкошти з бюджету на виконання цільових програм, які за своєю економічною сутністю теж є асигнуваннями, а не доходами.

На основі результатів аналітичного обліку джерел фінансування ДВНЗ формується фінансова звітність навчальних закладів. Тому саме від точності та своєчасності здійснення обліку всіх видів доходів ВНЗ залежить їхня фінансова стійкість. Однак не лише доходи забезпечують реалізацію всіх функцій ДВНЗ. Важливе значення належить і раціональному розподілу та використанню отриманих і зароблених коштів.

Організацію обліку видатків (витрат, затрат) ДВНЗ регламентовано Порядком використання Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [2], а основні вимоги до їх обліку і звітності наведено в БКУ [1]: розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державною казначейською службою України (далі ДКСУ); всі витрати враховуються у валових показниках незалежно від того, передбачається або не передбачається в бюджетних призначеннях взаємозалік цих показників; всі витрати повинні заноситися на рахунки в хронологічному порядку; всі бухгалтерські записи повинні підтверджуватися документально.

Видатки ДВНЗ поділяються на: 1) у розрізі кодів економічної класифікації витрат бюджету [3]: поточні і капітальні; 2) залежно від джерел покриття: витрати загального і спеціального фондів; 3) залежно від етапу руху бюджетних коштів: касові (нараховані і сплачені) та фактичні (нараховані, але не сплачені); 4) оплатні (здійснені в обмін на товар або послугу) і неоплатні або однібічні (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Бухгалтерський облік видатків (витрат) ДВНЗ здійснюється на основі використання рахунків 8 класу "Витрати": 80 "Витрати із загального фонду", 81 "Витрати спеціального фонду", 82 "Виробничі витрати" [7].

Уваги також, на нашу думку, заслуговує аналітичний облік видатків (витрат) діяльності ДВНЗ, поданий у таблиці 2.

Таблиця 2
Аналітичний облік видатків (витрат) діяльності ДВНЗ*

Номер та назва рахунку	Призначення субрахунку	
1	2	
80 "Видатки із загального фонду"	801 "Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи"	801. 1 "Капітальні вкладення"
		801. 2 "Наукова діяльність"
		801. 3 "Стажування за кордоном"
	802 "Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи"	
81 "Видатки спеціального фонду"	811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги"	811. 1 "Структурні підрозділи ДВНЗ (деканати, кафедри, лабораторії)"
		811. 2 "Відсотки від депозитів"
		811. 2а "Громадські роботи"
		811. 3 "Спортивні секції, змагання"
		811. 4 "Курси вивчення іноземних мов"
		811. 5 "Заочне відділення"
		811. 6 "Контракти з аспірантами та здобувачами"
		811. 7 "Додаткові освітні послуги понад затверджене педагогічне навантаження (консультації, прездачі, комісії)"
		811. 7а "Консультації з тестування"
		811. 8 "Довузівська підготовка"
		811. 9 "Контракти студентів стаціонару"
		811. 10 "Витрати на дипломи"
		811. 11 "Послуги комп'ютерних лабораторій, УАРНЕТ"
		811. 12 "Послуги культурно-мистецького центру"
		811. 13 "Транспортні послуги"
		811. 14 "Послуги видавництва ДВНЗ"
		811. 15 "Нічний абонемент в науковій бібліотеці ДВНЗ"
		811. 16 "Сертифікатні програми"
	811. 17 "Оренда"	
	811. 18 "Спільна діяльність"	
	812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень"	812. 1 "Благодійні копоти фізичних осіб"
		812. 2 "Благодійні внески юридичних осіб"
		812. 2г "Стипендія Облдержадміністрації", "Стипендія Кабміну"
	813 "Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду"	
82 "Виробничі витрати"	821 "Витрати виробничих (навчальних) майстерень"	
	822 "Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств"	
	823 "Витрати на науково-дослідні роботи за договорами"	
	824 "Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв"	
	825 "Витрати на заготівлю і переробку матеріалів"	
	826 "Видатки до розподілу"	

*Розроблено автором

Крім того, відповідно до ст. 11 БКУ, принцип ефективності і результативності означає, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу повинні прагнути досягти цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів і досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [1].

При цьому невід'ємною складовою викладених у роботі пропозицій є надання більшої самостійності ДВНЗ щодо формування витрат (безумовно, відповідно до норм чинного законодавства).

Проте ДВНЗ повинні не лише ефективно використовувати такі кошти, а ще й ефективно ними управляти, щоб досягти встановлених перед ними соціально-економічних цілей. Відтак, для ДВНЗ актуальною є потреба в оптимізації витрат, якої, на нашу думку, можна досягти шляхом:

– розподілу витрат на загальноузівські (центральный субрахунок) і витрати підрозділів (спеціальні субрахунки);

– відкриття бухгалтерськими службами ДВНЗ спеціальних субрахунків для конкретних підрозділів (ректорат, факультети, інститути, кафедри, науково-дослідні лабораторії, бібліотека, спортивні комплекси, культурно-мистецькі центри, адміністративно-господарські підрозділи, видавничі відділи, і тому подібне) і напрямів діяльності: навчально-виховна, наукова, виробнича, адміністративно-господарська, госпдоговірна науково-дослідна робота та інша;

– контролю за раціональним використанням фінансових ресурсів (внутрішній рівень контролю: ректор, головний бухгалтер, директор фінансово-планового відділу; зовнішній контроль: ДКСУ, Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України).

Спеціальні субрахунки дають можливість не лише здійснювати бухгалтерське обслуговування, але і формувати розподілену за керівниками відповідальність за використання фінансових ресурсів і підкріпити управлінські рішення коштами на кожному управлінському рівні [8].

Центральний субрахунок є набором спеціальних субрахунків, які закріплені за кожним керівником ДВНЗ (ректор, перший проректор, проректор, завідувачі кафедр, керівники управлінь та інше). За кожним з напрямів діяльності керівник повинен мати свої кошти і права з використання виділеної частини фінансових ресурсів. Бюджетні кошти, які надходять до ДВНЗ, в цілому розподіляються відповідно до методики, яка затверджена радою навчального закладу. У її основі лежить принцип відповідності оплати результату праці.

Висновки. Таким чином, питання впровадження Бюджетного кодексу, реформування бюджетного обліку діяльності ДВНЗ потребують поглибленої аналітики за рахунками обліку доходів (асигнувань з державного та/або місцевих бюджетів України, власних надходжень, в тому числі за рахунок фандрайзингу) та видатків (витрат, затрат). Вищезазначені пропозиції роблять можливими проведення якісних аналітичних і контрольних процедур за результатами діяльності ДВНЗ у розрізі використання бюджетних асигнувань і власних коштів, що в цілому сприятиме забезпеченню їх фінансової стійкості в умовах реформування вітчизняної економіки.

Література:

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : за станом на 5 лют. 2012 р. / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
2. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України за № 114 від 10 грудня 1999 року (Наказ № 114). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.
3. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [Електронний ресурс] : наказ, інструкція Державного казначейства України, Міністерства фінансів України за № 495 від 25 листопада 2008 року (Наказ, Інструкція № 495). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0079-09>.
4. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/articles/2010/06/2/5102337/>
5. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України за № 34 від 16 січня 2007 року (Постанова № 34). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-p>.
6. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України за № 228 від 28 лютого 2002 року (Постанова № 228). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>.
7. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / [В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук та ін.]. – К. : НВП “АВТ”, 2004. – 593 с. – (Інтегрований комплекс).
8. Боголіб Т. М. Формування бюджету вищого навчального закладу [Текст] / Т. М. Боголіб // Фінансовий механізм. Фінанси України. – № 10. – 2004. – С. 95-101.
9. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: [у 4 т.]. – К. : НДФІ, 2007 – (Монографія у 4 т. / голов, редкол. : Азаров М. Я. (голова) [та ін.]). – Т. 3: Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / [Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська та ін.]. – 2007. – 552 с.
10. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2 т.]. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010 – (Науково-практичне видання у 2 т. / голов, редкол. : Ярошенко Ф. О. (голова) [та ін.]). – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / [Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін.]. – 2010. – 226 с.