

УДК 336.61

К.С. МАЩЕНКО, *асистент*

*ДВНЗ Донецький національний технічний університет*

## ДОХОДИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ОСВІТИ: ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ І ФІНАНСУВАННЯ

*Мащенко К.С.*

Розглянуто чинну класифікацію власних надходжень бюджетних установ та групування їх доходів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Проведено порівняльну оцінку критеріїв визнання доходів бюджетних установ та підприємств реального сектора економіки. Розроблено пропозиції щодо розширення переліку платних послуг дошкільних навчальних закладів.

**Ключові слова:** бюджетні установи, власні надходження, доходи, державний, реальний сектор, платні послуги, дошкільні навчальні заклади

*Мащенко К.С.*

Рассмотрена действующая классификация собственных поступлений бюджетных учреждений и группировка их доходов в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе. Проведена сравнительная оценка критериев признания доходов бюджетных учреждений и предприятий реального сектора экономики. Разработаны предложения относительно расширения перечня платных услуг дошкольных учебных заведений.

**Ключевые слова:** бюджетные учреждения, собственные поступления, доходы, государственный, реальный сектор, платные услуги, дошкольные учебные заведения

*Maschenko K.S.*

The operating classification of own receipts of budgetary establishments and groupment of their profits is considered in accordance with national positions (by standards) of record-keeping in a state sector. The comparative estimation of criteria of confession of profits of budgetary establishments and enterprises of the real sector of economy is conducted. The suggestion in relation to expansion of list of requiring payment services of preschool educational establishments is developed.

**Keywords:** budgetary establishments, own receipts, profits, state, real sector, requiring payment services, preschool educational establishments

Основними перепонами на шляху ефективного функціонування і діяльності бюджетних установ є: постатейне кошторисне фінансування, яке не створює стимулів до пошуку шляхів оптимального використання наявних

ресурсів; кошти виділяються на їх утримання, а не на покриття витрат відповідно до обсягів виконаних послуг; розподіл коштів здійснюється відповідно до застарілих підходів; брак фінансування не дозволяє здійснювати своєчасне оновлення морально і фізично застарілих основних засобів; система фінансового і статистичного обліку та звітності не дозволяє одержати інформацію, необхідну для ефективного планування і розподілу ресурсів [1]. В умовах обмеженого обсягу бюджетних ресурсів зростає роль власних надходжень як джерела фінансування установ державного сектора. Погоджуємося з Прохоровою О. С., що у сучасних умовах питома вага спеціальних коштів у кошторисі доходів і видатків окремих установ значна, тому важливого значення набуває правильно організований облік цих коштів [2, с. 139]. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, про що свідчить традиційна друга назва системи - бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків [3, с.335]. Використання синтетичних та аналітичних рахунків для органів державного сектора передбачає, зокрема, відокремлення при обліку результатів діяльності доходів і видатків за загальним та спеціальним фондами, та роздільний облік результатів виконання кошторису за даними фондами [4, с. 268].

Комерціалізація освітньої діяльності об'єктивно зумовлює збільшення частки платних послуг бюджетних установ - закладів освіти, що привертає увагу дослідників до цього питання. Проаналізувавши стан бюджетних установ - вищих закладів освіти України - за існуючих умов фінансування, Канєва Т.В. критично оцінює існуючу методологію та організацію обліку коштів спеціального фонду щодо відповідності їх сучасним вимогам управління [5, с.9]. Єригіна Г.П. показує необхідність удосконалення правового режиму власних надходжень і більш ефективного його використання, обґрунтовуючи, що відносини, які виникають із приводу їх формування та витрат, немає підстав визначати як регульовані бюджетним (або фінансовим) законодавством [6, с.7]. Вони мають розглядатися господарським законодавством, нормами, що визначають правовий режим майна суб'єктів господарювання, наділених правами юридичної особи. Погоджуємося з Л.Б.Ліщинським, Г.О.Мягковою, що раніше не досить уваги приділялося аналізу доходів і видатків бюджетної установи як основи для прийняття безпомилкових рішень та зменшення фінансових ризиків, а також вдосконалення нормативно-правової бази при складанні і виконанні кошторису [7, с. 269].

Метою статті є визначення напрямів удосконалення управління доходами бюджетних установ за умов прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Основними суб'єктами бюджетних правовідносин є розпорядники бюджетних коштів різного рівня, що фактично визначаються як бюджетні установи [8, с.105]. З моменту визнання юридичною особою бюджетні установи завжди мали, крім асигнування з бюджету, інші джерела для формування майна, які називалися «позабюджетні кошти». До 2000 р. в Україні законодавство про позабюджетні кошти ґрунтувалося на узагальненій практиці

розвитку законодавства СРСР. У нормативно-правових актах було визначено зміст і правовий режим позабюджетних коштів бюджетних установ як коштів, які бюджетні установи одержують понад асигнування, що виділяються їм з державного та/або місцевих бюджетів [9]. Поняття «власні надходження» як термін вперше було зафіксовано у Законі України «Про Державний бюджет України на 2000 рік». Статтею 2 установлено, що починаючи з 1 січня 2000 р. всі позабюджетні кошти установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, включаються до спеціального фонду як власні надходження цих установ і організацій та відповідні спеціальні видатки [10]. Це призвело до втілення концепції «позабюджетних коштів» бюджетних установ як коштів державного бюджету.

Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису бюджетних установ визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету, що плануються на наступний рік [11]. Наприклад, при складанні цих розрахунків вищим навчальним закладом враховуються такі показники: обсяг наданих платних послуг; розмір плати в розрахунку на одиницю показника, що повинен встановлюватися відповідно до законодавства; інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість устаткування, іншого майна, що здається в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо); прогнозні надходження зборів (обов'язкових платежів) у спеціальний фонд бюджету [12]. У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами відповідно до правил, визначених законодавством для цієї категорії доходів бюджету.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи [13]:

Перша група (плата за послуги, що надаються бюджетними установами, вони мають постійний характер і обов'язково плануються у бюджеті) поділяється на такі підгрупи:

1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями, тобто це кошти, які надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ, а також за послуги із створення умов для початку реалізації інфраструктурних проектів;

2) надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності;

3) плата за оренду майна бюджетних установ. Бюджетні установи отримують у повному обсязі плату за оренду майна, що їм належить, якщо інше не передбачено законом;

4) надходження бюджетних установ від реалізації майна. До цієї підгрупи відносяться кошти, які отримують бюджетні установи від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей, у тому числі списаних.

Надходження перших двох підгруп формуються за видами, визначеними переліками послуг, що можуть надаватися бюджетними установами за плату, затверджуваними Кабінетом Міністрів України для відповідної галузі. Наприклад, дошкільні навчальні заклади можуть забезпечувати харчування дітей у державних і комунальних дошкільних навчальних закладах з частковою оплатою відповідно до законодавства [14].

Другу групу (інші джерела власних надходжень бюджетних установ) утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, в тому числі міжнародними, календарними планами проведення централізованих заходів тощо. Друга група поділяється на такі підгрупи:

1) благодійні внески, гранти та дарунки - всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передача будь-яких видів майна, благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів. Гранти надаються на безповоротній основі та спрямовуються на реалізацію цілей, визначених програмою їх надання, проектом міжнародної технічної допомоги тощо;

2) кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ. До цієї підгрупи відносяться також інвестиції, які згідно із законодавством надходять до бюджетних установ, у тому числі на спорудження житлових будинків.

Кошти, що надходять від платних послуг, зараховують на спеціальний реєстраційний рахунок без віднесення до КЕКВ (кодів економічної класифікації видатків), а витратити отримані кошти можна тільки за конкретними КЕКВ, як-то: на оплату рахунків за надані послуги, виконані роботи, отримані товари тощо [15]. До того ж зі спеціального фонду, до якого включають кошти від платних послуг, розпорядники бюджетних коштів можуть провести видатки лише в межах кошторисів та наявних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників на підставі платіжних доручень та підтвердних документів на здійснення платежу. Тому; якщо в кошторисі бюджетної установи не заплановано якихось надходжень, витратити їх неможливо. Щоби провести видатки коштами від платних послуг, треба вчасно внести зміни до кошторису. Зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків бюджетних коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків бюджету та надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків бюджетних коштів на початок року.

В умовах прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі доходи бюджетних установ класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 1) [16]:

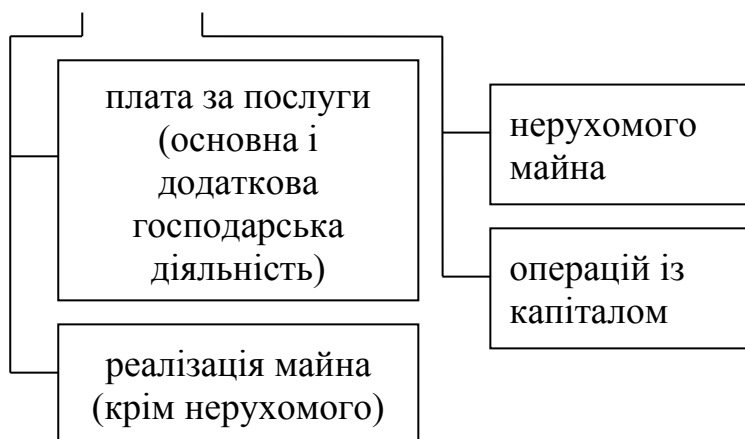
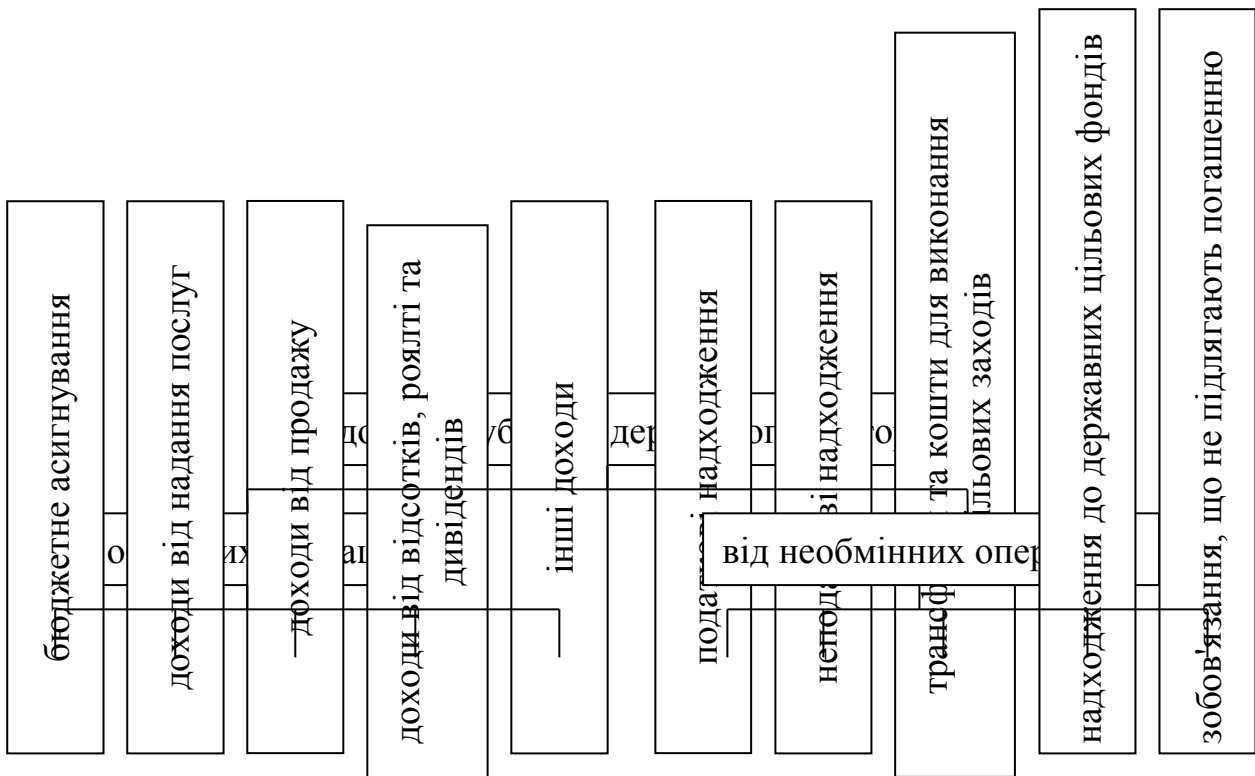


Рис. 1. Склад доходів суб'єктів державного сектора

Доходи суб'єктів державного сектора поділяються на дві великі групи: від обмінних і необмінних операцій. Обмінна операція - це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Необмінна операція - це господарська

операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Бюджетне асигнування як складова доходів від обмінних операцій – це повноваження суб'єкта державного сектора, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю. П(С)БОДС № 124 також містить термін власні надходження бюджетних установ, які визначені Бюджетним Кодексом України як кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності [17].

До доходів від надання послуг стандарт відносить кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право. Вважаємо, що: по-перше, така конкретизація типів бюджетних установ є зайвою, оскільки вказано на передумову віднесення – визначене законом право; по-друге, за економічним змістом цей тип доходу доцільно віднести до доходів від відсотків.

Можливість отримання додаткового доходу з депозитних рахунків доцільно передбачити для більш широкого кола бюджетних установ, зокрема для наукових закладів це може стати одним із чинників, що вплинуть на покращення ефективності фінансової підтримки науково-інноваційної системи впровадження науково-технічної продукції у виробництво (яскравим світовим прикладом є Нобелівський фонд) [18, с.71]. Розміщення доходів від платних послуг на поточних рахунках в установах банків надасть можливість ефективно використовувати кошти за рахунок уникнення багатьох негативних недоліків казначейського обслуговування (бюрократизм, затягування сплати видатків тощо). Вищий навчальний заклад державної та комунальної форм власності самостійно розпоряджається доходами та іншими надходженнями, одержаними від надання дозволених законодавством платних послуг (стаття 63). Таке розпорядження включає в себе право придбання майна та його використання на підставі договорів тощо [19]. Такий підхід доцільно поширити на інші освітні установи.

Науково-практичний інтерес становить порівняння визначення терміну «дохід» положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для державного і ринкового секторів. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» визначає доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [20]. Згідно з П(С)БОДС № 124 дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектора економічних вигод або потенціалу корисності,

пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами. Дохід, пов'язаний із наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних із контролем над активом.

Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений, то він не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу. Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт), доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді. В умовах прийняття нових облікових стандартів змінюється також принцип відображення фінансових результатів бюджетних установ у балансовому звіті. У поточний час окремо наводиться результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондом, відповідно до П(С)БОДС № 101 виділяються фінансовий результат звітного періоду та фінансовий результат минулих звітних періодів.

Проведене дослідження дозволяє дійти таких висновків.

1. Прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі істотно впливає на класифікацію і визнання доходів бюджетних установ. Існуючий поділ власних надходжень ґрунтується на постійності їх характеру (плата за послуги, що надаються бюджетними установами, інші джерела). Термін «доходи» відповідно стандартів включає як бюджетне асигнування, так і власні надходження бюджетних установ, в основу класифікації доходів покладено наявність у господарській операції обміну послуг, активів на інші активи або погашення зобов'язань.

2. Порівняння дефініцій доходу, визначених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для державного і ринкового секторів, дозволило встановити загальну рису – ототожнення доходів із надходженням активів або зменшенням зобов'язанням, відмінність полягає в указівці на ймовірність надходження суб'єкту економічних вигід або потенціалу корисності (для державного сектора) та зростання власного капіталу (для ринкового сектора).

3. У сучасних умовах в Україні виникла необхідність запровадження нової системи договірних відносин про надання платних послуг бюджетними

установами, визначення переліку бюджетних послуг за галузевими принципами та розробка і впровадження державних стандартів їх надання. Для дошкільних навчальних закладів перелік платних послуг обмежується лише забезпеченням харчування дітей. Утім базовий компонент дошкільної освіти передбачає надання широкого переліку послуг із фізичного, соціально-морального, пізнавального, мовленнєвого, ціннісного, художнього, творчого розвитку дитини. Їх фінансування з боку батьків можливо тільки в рамках необмінних операцій, що не забезпечує зв'язку між якістю, кількістю послуг та їх оплатою.

Метою подальших досліджень є обґрунтування підходів до ціноутворення на платні послуги дошкільних навчальних закладів.

### Література

1. Щербаченко Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів [Електронний ресурс] / Л.В. Щербаченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №1 (51). – Режим доступу: <[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2010\\_1/56.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_1/56.pdf)>
2. Прохорова О. С. Загальні підходи до планування, обліку та контролю власних надходжень бюджетних установ [Текст] / О. С. Прохорова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. - 2010. - № 2(10). - С. 137-141.
3. Щербаченко Л.В. Облік формування доходів спеціального фонду бюджетних установ від надання санаторно-курортних послуг [Текст] / Л.В. Щербаченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. - Вип. 1(16). - С.331-337.
4. Костюкова О.В., Організація обліку фінансових результатів органів державного сектора [Текст] / О.В. Костюкова // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. - 2009. – Вип. 3 (47). - С.266-272.
5. Канєва Т.В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Текст] / Т.В. Канєва; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2002. - 21 с.
6. Єригіна Г.П. Правовий режим власних надходжень бюджетних наукових установ: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 [Текст] / Г.П. Єригіна; НАН України. Ін-т екон.-прав. дослідж. - Донецьк, 2007. - 20 с.
7. Ліщинська Л.Б. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи [Текст] / Л.Б.Ліщинська, Г.О.Мягкова // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2010. – Вип. 2. - С.267-270.
8. Чуприна Л.М. Бюджетна установа як особливий суб'єкт фінансових правовідносин [Текст] / Л.М. Чуприна // Бюлетень Міністерства юстиції України. - 2009. – № 2 (88). - С. 103 – 110.
9. Про затвердження Інструкції про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них: Наказ Головного управління Державного казначейства України № 63 від 11.08.98 р. (Наказ втратив чинність на підставі Наказу Державного казначейства № 116 від 04.06.2007 р.)



10 Про Державний бюджет України на 2000 рік: Закон України від 17.02.2000 р. № 1458-III // Відомості Верховної Ради України. - 2000. - № 14-15-16. - Ст. 121.

11 Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=228-2002-%EF>>

12 Григорів О.О. Бюджетування як форма планування ресурсного забезпечення вищих навчальних закладів [Електронний ресурс] / О.О. Григорів // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2008. - [Вип. IV, Т.2](#) - Режим доступу: <[http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Aprer/2008\\_4\\_2/zmist.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Aprer/2008_4_2/zmist.htm)>

13. Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрями використання: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 травня 2002 р. № 659 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <[http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/uchet\\_budget/P659/](http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/uchet_budget/P659/)>

14. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України № 796 від 27.08.10 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://osvita.ua/legislation/other/8906>>

15 Порядок обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету / Наказ Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.1800.13&nobreak=1>>

16 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2010\\_12\\_24/RE18827.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_12_24/RE18827.html)>

17. Бюджетний Кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.28033.0>>

18 Єригіна Г. П. Удосконалення законодавства, що регулює інноваційну діяльність академічних інститутів [Текст] / Г. П. Єригіна, Н. О. Орлова // Економіка та право. – 2010. - №3. – С.70-74.

19 Про вищу освіту: Закон України від 17.01.2002 р. № 2984-III // Відомості Верховної Ради України. - 2002. - № 20. - Ст. 134.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» № 87 від 31.03.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>>