

УДК 336.148

## СПЕЦІАЛЬНИЙ ФОНД БЮДЖЕТНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Галько О.Т.

Київський національний економічний університет

*Рассматривается роль и место специального фонда в бюджетной системе военных учреждений. Рассмотрены методические основы учетных операций, касающиеся формирования и распределения специального фонда. Особенное внимание обращено на учет использования благотворительных поступлений.*

**Ключевые слова:** бюджетная система, бюджетные организации, специальный фонд, благотворительные взносы, гранты, смета.

*A role and place of the special fund in the budgetary system of soldiery establishments is examined. The methodical bases of registration operations concerning forming and distributing of the special fund are considered. The special attention is paid to the account of expenses of charitable contributions.*

**Key words:** budgetary system, budgetary organizations, special fund, charitable payments, grants, estimate.

**Постанова проблеми дослідження.** Одним з найважливіших питань розбудови незалежної України є питання функціонування бюджетної системи України. Засади бюджетної системи України, її структура, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і між бюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства викладені у Бюджетному кодексі України, прийнятому 21 червня 2001 року № 2542-III.

Розвиток бюджетних установ, зокрема військових організацій, потребує удосконалення засобів інформаційного забезпечення цієї сфери діяльності. За цих умов розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку бюджетних установ – військових частин – набуває особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглянуті в працях відомих вітчизняних і зарубіжних економістів С.М. Альошина, І.А. Андреева, М.Т. Білухи, А.М. Белова, Й.М. Бескіда, Є.П. Вороніна, С.Ф. Голова, В.А. Голощапова, Є.М. Бойко, С.А. Буковинського, А.Г. Зверева, Р.Т. Джоги, П.Т. Ворончука, В.М. Онищука, Л.Я. Корецького, А.Н. Кузьминського, Е.П. Дедкова, С.Я. Зубілевич, Ф.С. Міхальчука, І.Н. Полевого, О.О. Чечуліної та ін. За останні роки вийшли праці П.Й. Атамаса, Р.Т. Джоги, В. Матвєєвої, П.Г. Петрашка, Т.М. Писаренко, Л.Д. Сафонові, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.О. Чечуліної, І.Д. Фаріона.

У більшості робіт бюджетний бухгалтерський облік відображається як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ. Разом з тим, питання фінансової самостійності бюджетних установ а саме військових частин різного підпорядкування, обліку платних послуг, що надаються цими установами не знайшли достатнього відображення в науковій літературі. Існуюча система бухгалтерського обліку не повною мірою відповідає сучасній господарській практиці військових установ. Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку.

Сьогодні в оборонній сфері відбуваються складні процеси. Стан фінансування військових частин характеризується нелегким фінансовим становищем, вихід з якого пов'язаний з побудовою нових фінансових економічних відносин. Реорганізація фінансових відносин у бюджетних установах – військових частинах – має відбуватися за такими напрямками:

- відмова від використання застарілих моделей організації фінансування бюджетних установ, що сформувалися в умовах державного регулювання соціалістичної економіки;
- вивчення можливостей нових форм фінансування бюджетних установ, що виникають у ринкових умовах господарювання, до яких переходить Україна;
- розробка нормативно-методичних засад нових форм.

У системі фінансування бюджетних установ України значне місце займає спеціальний фонд. Він містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. Вперше у 2000 р. усі позабюджетні кошти бюджетних установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, включено до спеціального фонду Державного бюджету України як власні надходження цих установ і органі-

зацій та відповідні спеціальні видатки. І це має логічне пояснення, оскільки умови для розвитку госпрозрахункової діяльності бюджетним установам створила держава. Таким чином, бюджетна установа за рахунок надходжень спеціального фонду проводить видатки, які недостатньо покриваються із загального фонду бюджету або не покриваються зовсім. Існування спеціального фонду бюджету законодавчо встановлено Бюджетним Кодексом України. Ним визначено, що спеціальний фонд бюджету включає:

- 1) всі доходи бюджету, що мають спеціальне призначення, у тому числі власні надходження бюджетних установ, гранти або дарунки (у вартісному обчисленні) на конкретну мету;
- 2) всі видатки бюджету за рахунок доходів спеціального фонду бюджету;
- 3) джерела спеціального фонду бюджету визначаються виключно законами України;

До власних надходжень бюджетних установ та організацій належать: спеціальні кошти бюджетних установ, інші власні надходження та кошти, отримані установою на виконання окремих доручень.

Та останнім часом все частіше у бюджетній сфері постає нагальна потреба у добровільних внесках, як з боку юридичних, так і з боку фізичних осіб.

Основними видами благодійності є: благодійні внески, гранти, дарунки, пожертвування, а також кошти, що надходять на виконання окремих доручень. Форми, в яких благодійна допомога потрапляє до бюджетних установ, бувають різними. Вона може мати натуральну форму, тобто надходити у вигляді товарів, робіт або послуг. Інколи допомогу дають грошима.

За Переліком власних надходжень благодійні надходження відносять до групи 2 "Інші джерела власних надходжень бюджетних установ". А вона формується з двох підгруп: до першої потрапляють благодійні внески, гранти та дарунки, до другої – кошти за дорученнями. Такі кошти використовують виключно за спеціально визначеними напрямками.

Благодійництво – це добровільна безкорислива жертва фізичних та юридичних осіб у поданні набувачам матеріальної, фінансової, організаційної та іншої благодійної допомоги (ст. 1 Закону про благодійництво).

Бюджетні установи, одержуючи добровільні пожертвування або благодійну допомогу, повинні дотримуватись вимог Закону про благодійництво. Тобто слід пам'ятати: благодійну допомогу приймають виключно на добровільній основі та з обов'язковим оформленням відповідної документації (актів, накладних).

До різновидів благодійної допомоги відносять і такі її форми, як меценатство та спонсорство.

Згідно із Законом про благодійництво меценатство – це добровільна безкорислива (матеріальна, фінансова, організаційна або інша) допомога фізичних осіб – меценатів.

Спонсор, як і меценат, також вкладає гроші у певні соціально-культурні проекти. Проте спонсорство має інші передумови і використовується для популяризації імені (найменування) спонсора (фізичної або юридичної особи), просування його товарного знака на ринок. Інакше кажучи, гроші вкладають, щоб отримати, врешті-решт, певний зиск.

Джерелом поповнення спеціального фонду бухгалтерського обліку є гуманітарна допомога.

Гуманітарна допомога – це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, що надається іноземними та вітчизняними донорами з гуманних мотивів її отримувачам в Україні або за кордоном, які потребують її через соціальну незахищеність, важке фінансове становище або за наслідками стихійного лиха, аварій, техногенних та інших катастроф тощо, які загрожують життю та здоров'ю населення, або тяжку хворобу конкретних фізосіб.

Як бачимо, у визначенні йдеться про отримувачів гуманітарної допомоги. Ними в Україні виступають лише юридичні особи, зареєстровані в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги за порядком, визначеним постановою КМУ від 22.03.2000 р. № 543. Здебільшого це неприбуткові структури – громадські організації інвалідів, ветеранів війни та праці, благодійні, релігійні організації, реабілітаційні установи для інвалідів та дітей-інвалідів. Але ними можуть бути й установи та організації, що утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Донорами гуманітарної допомоги є переважно іноземні юридичні або фізичні особи. За ст. 3 Закону про гуманітарну допомогу донор спочатку надсилає письмову пропозицію про її надання. Саме письмова згода отримувача на одержання гуманітарної допомоги є підставою для її здійснення в Україні.

Матцінності на адресу отримувача гуманітарної допомоги, що знаходяться під митним контролем, можна вільно використовувати лише після одержання всіх необхідних дозволів від МОЗ, карантинної служби, Держстандарту тощо та митного оформлення.

Як вид надходжень гуманітарна допомога має специфічні особливості, але залежно від обставин та об'єктивних потреб розподіляється за напрямками, переліченими у ст. 4 Закону про благодійництво.

До спеціального фонду відносять гранти.

Грантами вважають грошові або інші засоби, що передаються громадянами та юридичними особами (у т. ч. іноземними), а також міжнародними організаціями для проведення конкретних наукових

досліджень, розробки законопроектів, підготовки кадрів та інших цілей на умовах, передбачених грантонадавачем. Гранти надаються безкоштовно і без повернення.

Одержання грантів є одним із вагомих джерел зовнішніх надходжень. Останнім часом грантонадавачами все частіше виступають міжнародні фонди. Здебільшого гранти надають на реалізацію заходів, визначених цільовою програмою – на освітні, наукові або просвітницькі проекти, їх мета – допомогти конкретному дослідникові чи організації реалізувати задачу, що користується у суспільстві певним попитом. Гранти можуть бути індивідуальні або колективні. Послідовність кроків, характерних для процесу їх отримання, така:

- фонди (донори) з фінансової підтримки соціальних або загальносуспільних проблем оголошують конкурс (програму) залежно від профілю та пріоритетних напрямів діяльності фонду;
- заявники подають заявки на одержання гранту. Заявка – це письмове звернення з проханням про виділення гранту, її надають з метою переконати грантонадавача вкласти гроші в проект. Тобто на справу, яка в майбутньому, найімовірніше, не принесе суттєвих економічних вигід;
- донори (грантонадавачі) розглядають заявки на підтримку програми та визначають одержувача-переможця;
- грант надсилають за реквізитами отримувача.

Подарунки надходять до бюджетних установ переважно у натуральній формі. Бюджетні установи (особливо вітчизняні бібліотеки та музеї) звертаються до фандрейзингу. Цей термін означає діяльність із залучення фінансових, матеріальних та людських ресурсів для реалізації проектів, які ставлять перед собою соціально значущі цілі.

#### ***Суми за дорученнями***

Сумами за дорученнями вважають кошти, що потрапляють до бюджетних установ та організацій для виконання певних доручень та які використовують за цільовим призначенням, визначеним стороною, яка надає ці кошти.

Вони можуть надходити:

- за рішеннями Уряду України, місцевих органів виконавчої влади або інших нормативно-правових актів, відповідно до яких установам надано право отримувати кошти для виконання відповідних доручень;
- від підприємств, організацій;
- фізичних (приватних) осіб;
- благодійних фондів;
- від інших бюджетних установ.

#### ***Планування та витрачання***

Оскільки гранти, дарунки та благодійні внески не мають постійного характеру, їх не планують у кошторисі – основному плановому документі бюджетної установи. Виняток становлять попередньо визначені рішення КМУ укладені угоди, у тому числі міжнародні, за календарними планами проведення централізованих заходів тощо. Тож витратити благодійні надходження можливо лише після того, як їх буде включено до кошторису. І ось тут бухгалтеру бюджетної установи треба звернути увагу на таке:

1. Існує норма (ч. 4 ст. 23 БКУ), за якою витрати за рахунок доходів спецфонду можна проводити в межах і тільки за рахунок фактичних надходжень (якщо законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет не встановлено інше).
2. Отримувачі благодійної допомоги в міру її надходження вносять зміни до спец фонду кошторису (за джерелом інших власних надходжень) згідно з вимогами постанови № 228. Причому вносити зміни в частині власних надходжень спецфонду розпорядники можуть протягом року. Підставою для цього слугують при надходженнях:

1) грошовими коштами – довідка Держказначейства, що підтверджує надходження коштів на спеціальний реєстраційний рахунок установи, відкритий для надходження грошей;

2) у натуральній формі – документи (акти, накладні) щодо виконаних робіт, наданих послуг та одержаних товарів.

Далі оформлюють довідку про внесення змін до кошторису, яку затверджує керівник вищої установи. Копії довідки надають Держказначейству для внесення змін до спецфонду кошторису.

Не можна оминати увагою ситуацію, коли на початку року бюджетна установа здійснює видатки за тимчасовим кошторисом. З урахуванням останніх поправок до Порядку № 89 за необхідності (у нашому випадку – при надходженні будь-якого виду благодійної допомоги) можна вносити зміни і до тимчасового кошторису. Механізм внесення змін аналогічний до внесення змін до кошторисів.

Розглянемо типові господарські операції з обліку сум за дорученням та обліку гуманітарної допомоги (табл. 1, 2).

Таблиця 1

## Господарські операції з обліку сум за дорученнями

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Надійшли кошти для виконання окремих доручень	301, 314, 324	673
2. Внесені у каси на поточний (спеціальний реєстраційний) рахунок суми за дорученнями, одержані готівкою	314, 324	301
3. Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень	361, 364, 675	314, 324
4. Прийняті роботи (послуги), виконані за рахунок сум за дорученнями	673	361, 364, 675
5. Оприбутковані матеріали і продукти харчування, придбані за рахунок сум за дорученнями	231–235, 238, 239	361, 364, 675
6. Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок сум за дорученнями	673	231–235, 238, 239

Таблиця 2

## Відображення в бухгалтерському обліку гуманітарної допомоги

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Одержані основні засоби, Інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи як гуманітарна допомога, облікова вартість, одночасно другий запис на створення фонду в необоротних активах	101–122 813/1	713/1 401
2. Одержані малоцінні та швидкозношувані предмети як гуманітарна допомога на облікову вартість, одночасно другий запис на створення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах	221 813/1	713/1 411
3. Одержані матеріали і продукти харчування як гуманітарна допомога	231–235, 238, 239	713/1
4. Списана вартість витрачених матеріалів і продуктів харчування, одержаних як гуманітарна допомога, на потреби установи	813/1	231–235, 238, 239
5. Одержані спонсорські, благодійні внески і інша гуманітарна допомога у грошовій формі	301, 302, 314, 318, 324	713/1
6. Перераховано кошти, одержані як благодійні внески, на оплату за роботи, послуги, виконані для основної діяльності установи	364, 675	314, 324
7. Списані витрати, виконані за кошти, отримані як гуманітарна допомога	813/1	364, 675
8. У кінці року списуються фактичні витрати, здійснені за рахунок сум за дорученнями	432	813/1
9. Списуються доходи із сум за дорученнями	713/1	432

## ЛІТЕРАТУРА

1. БКУ – Бюджетний кодекс України.
2. Закон про гуманітарну допомогу – Закон України "Про гуманітарну допомогу" від 22.10.99 р. № 1192-ХІУ.
3. Закон про благодійництво – Закон України "Про благодійництво та благодійні організації" від 16.09.97 р. № 531/97-ВР.
4. Перелік власних надходжень – Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрями використання, затверджений постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659.
5. Постанова № 228 – постанова КМУ "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28.02.2002 р. № 228.
6. Порядок № 89 – Порядок обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затверджений наказом Держказначейства України від 25.05.2004 р. № 89.
7. Бухгалтерська газета "Все про бухгалтерський облік" № 65 від 14 липня 2008 року Т. Піднебесна – "Благодійні надходження: основні поняття та види".
8. Канєва Т.В. Удосконалення обліку результату виконання кошторису по спеціальному фонду в бюджетних установах // Перспективи розвитку інвестиційних процесів в Україні: Вісн. Харків. нац. ун-ту ім. В.Н. Каразіна. – Харків, 2001. – № 521.
9. Канєва Т.В., Вовк В.О. Особливості формування спеціального фонду кошторису бюджетних установ // Економіка і підприємництво: стан та перспективи: Зб. наук. праць. – К.: КНТЕУ, 2001.