

Н. О. Руденко,
старший викладач кафедри обліку і аудиту, ЧДУ ім. Петра Могили, м. Миколаїв

ОБЛІК ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

N. Rudenko,
lecturer, accounting and audit department
Black Sea State University named by Petro Mohyla, Ukraine

ACCOUNTING OF INCOMES OF THE SPECIAL FUND IN STATE UNIVERSITIES

У статті проаналізовано існуючі елементи організації та методики обліку доходів спеціального фонду бюджетних установ та запропоновано рекомендації щодо їх вдосконалення для потреб обліку вищих навчальних закладів.

The author had analyzed current elements of special funds incomes accounting organization and methodology for public institutions. The author also had offered the recommendations for improving those elements for public higher education institutions requirements.

*Ключові слова: доходи спеціального фонду, кошторис, план рахунків, облікове забезпечення.
Key words: special fund incomes, calculation, chart of accounts, accounting support.*

Виділення центрів фінансової відповідальності в бюджетній установі — ВНЗ та визначення основних видів доходів, які вони отримують, та видатків, які вони несуть, дозволяє обґрунтувати деякі елементи організації та методики обліку доходів спеціального фонду. Однак, спершу необхідно проаналізувати існуючу систему обліку доходів спеціального фонду по установі в цілому. Аналіз буде охоплювати: форми отримання доходів; установи, які здійснюють обслуговування бюджетних коштів; елементи організації обліку (план рахунків установи, первинні документи); синтетичний та аналітичний облік доходів спеціального фонду.

Проблематиці обліку у бюджетних установах присвячені праці відомих вітчизняних економістів П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, І.Д. Ватулі, С.Ф. Голова, Р.Т. Джогги, І.А. Краївської, Т.Г. Мельник, С.В. Свірко, Л.М. Сіньєльнича, І.Т. Ткаченко, а особливості обліку в установах освіти праці Т.В. Канєвої, С.В. Сисюк, В.І. Лемішовського та інших. Однак, не до кінця вирішеними залишаються деякі питання з організації обліку доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є огляд та розробка рекомендацій щодо вдосконалення існуючих елементів організації та методики обліку доходів спеціального фонду державних вищих навчальних закладів.

Обслуговування бюджетних коштів здійснюється органами Державної казначейської служби (далі — ДКС) на основі ведення єдиного казначейського рахунку (далі — ЄКР), який відкрито в Національному банку України [1, ст.42]. Зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім ЄКР (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном) згідно Бюджетного кодексу України вважається порушенням, як і здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі [1, ст. 116].

Грошові кошти, які можуть бути зараховані до доходів спеціального фонду, отримуються установою як в готівковому, так і в безготівковому виразі. Всі готівкові грошові внески в касу установи, повинні зараховуватися на рахунок, відкритий в органах ДКСУ, і лише потім можуть використовуватися установою. В обох випадках кошти будуть зараховуватися на рахунки, відкриті в казначействі (лише кошти в іноземній валюті — на відповідні банківські рахунки).

Згідно із "Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України" [5] бюджетні рахунки для зарахування до спеціального фонду власних надходжень відкриваються на ім'я бюджетних установ — розпорядників коштів у розрізі кодів класифікації доходів бюджету.

Для обліку безготівкових грошових коштів, які складають доходи по спеціальному фонду бюджетної установи можуть використовуватися такі субрахунки рахунків № 31 "Рахунки в банках" та № 32 "Рахунки в казначействі" (рис. 1).

Рахунки в банківських установах, на відміну від казначейських рахунків, включають рахунки в іноземній валюті, але всі інші рахунки аналогічні. Хоча діючим законодавством визначено казначейське обслуговування бюджету, але бюджетні установи мають право відкривати поточні рахунки в банках: для зарахування і використання коштів в іноземній валюті та використання картових рахунків, що законодавчо закріплено в Листі Державної казначейської служби України №07-04/12-107 від 10.01.04 р. "Про застосування банківських платіжних карток розпорядниками бюджетних коштів" [2].

Таким чином, план рахунків бюджетної установи і передбачає можливість відкриття поточних рахунків у банківських установах для отримання і використання коштів за загальним та спеціальними фондами, що складає протиріччя відповідним статтям Бюджетного кодексу України.



Рис. 1. Рахунки обліку безготівкових грошових коштів спеціального фонду

Тому пропонується вилучити рахунки, які більше не використовуються, з плану рахунків бюджетних установ такі: 311 "Поточні рахунки на видатки установи"; 312 "Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам"; 313 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"; 314 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень"; 315 "Поточні рахунки для обліку депозитних сум"; 316 "Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду".

Синтетичний облік доходів спеціального фонду бюджетних установ ведеться на субрахунках пасивних рахунків: 71 "Доходи спеціального фонду", 72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт" та 74 "Інші доходи" [3], які охоплюють надходження, що отримані згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна; кошти, отримані від реалізації майна; для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції; суми від реалізації готових виробів, що випускають виробничі (навчальні) майстерні, а також готова друкована продукція і надані послуги; вартість виконаних і зданих науково-дослідних і конструкторських робіт замовникам за договорами тощо.

Кожна бюджетна установа, в т.ч. і ВНЗ, в необхідній мірі деталізує кожен субрахунок додатковими рахунками для полегшення обліку та контролю за коштами спеціального фонду.

Схему руху облікової інформації за напрямом обліку коштів спеціального фонду бюджетних установ представлено на рисунку 2.

Первинними документами, які стосуються нарахування доходів спеціального фонду, є угоди, договори,

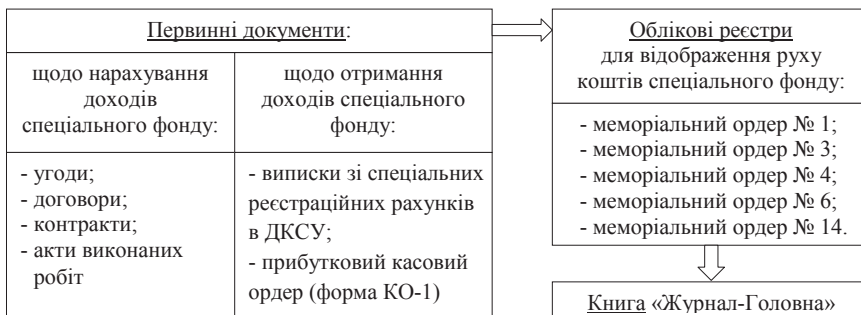


Рис. 2. Схема руху облікової інформації при обліку доходів спеціального фонду

акти виконаних робіт та наданих послуг. Отримання доходів по спеціальному фонду підтверджують виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків з органів казначейства. Обліковими реєстрами, де відображається інформація щодо власних доходів бюджетних установ, виступають меморіальні ордери затверджені форми.

Надходження грошових коштів по спеціальному фонду — рахунки 30, 31, 32. Для обліку доходів спеціального фонду — рахунки 71, 72 та 74 із субрахунками.

Для бюджетної установи в органах казначейства відкриті витратні та дохідні рахунки. Дохідні рахунки розподілені відповідно до класифікації доходів спеціального фонду. Всі залишки за видами надходжень в кінці дня списуються з дохідних рахунків шляхом формування меморіальних ордерів та зараховуються на видаткові (реєстраційні) рахунки дня, з яких і здійснюються платежі [4]. Існуюча схема обліку доходів спеціального фонду бюджетних установ у загальному вигляді може бути представлена на рисунку 3.

Здебільшого кошти, які надходять до спеціального фонду установи, поступають через касу, але певна частка може одразу зараховуватися на відповідний реєстраційний рахунок, відкритий у відповідному органі ДКСУ. Такі проведення використовують установи, які не є платниками ПДВ [3]. На першому етапі складовою документально-го забезпечення слугує договір про надання послуг. Це може включати як освітні послуги, так і науково-дослідні, інші послуги структурних підрозділів установи в залежності від специфіки діяльності та наявних процесів.

Кожна установа в своєму робочому плані рахунків може визначити додаткові субрахунки для рахунків 71, 72 та 74. Для ВНЗ запропоновані певні субрахунки (рис. 4), які можуть бути застосовані в більшості державних ВНЗ з типовою структурою і типовими процесами. Процеси, які мають місце в державних ВНЗ, включають: навчальний процес, науковий процес, інші обслуговуючі процеси.

Наведена на рисунку 4 структура субрахунків може бути використана установою, яка не виділяє у своєму складі окремі центри фінансової відповідальності і веде облік централізовано лише загалом по установі. Однак, при виділенні центрів відповідальності, ступінь деталізації субрахунків можлива і необхідна ще більша, наприклад, плата за навчання по кожному факультету чи спеціальності, по конкретним видам науково-дослідних

робіт в рамках окремих підрозділів, по оренді окремих об'єктів, які територіально віднесені до різних структур та мають різне функціональне призначення тощо.

При чому за умов застосування центрів відповідальності подібна деталізація повинна проходити по кожному з них, особлива увага повинна приділятися тому виду надходжень, що складає основну частину доходів спеціального фонду установи — найчастіше це доходи від функціональної діяльності, тобто доходи за кош-

тами, отриманими як плата за послуги установи — оплата за навчання на контрактній основі і оплата за додаткові навчальні послуги (в разі їх наявності), які обліковуються на рахунку 711 (рис. 5).

Для субрахунку 711.0 "Оплата за навчання (контракт)" необхідна деталізація по факультетам та інститутам. Також можлива деталізація по спеціальностям, оскільки в межах одного інституту може існувати декілька різних спеціальностей. Разом з цим кожна із спеціальностей разом із денною формою навчання може мати також і заочну, вечірню форми навчання чи екстернат тощо.

Субрахунок 711.1 відображає доходи від додаткових навчальних послуг, які можуть включати додаткові години іноземних мов, фізичного виховання, комп'ютерної грамотності тощо. Оскільки сума послуг оплачується загалом, тобто немає можливості виділити окремо надходження кожній складовій, тому деталізуємо по факультетам та спеціальностям.

Субрахунок 711.2 "Оплата за підготовчі та інші курси" повинна включати деталізацію по існуючим курсам для абітурієнтів по підготовці до зовнішнього тестування, а також, при наявності центру підвищення кваліфікації, доходи по різним курсам, які мають місце у розрізі спеціальностей. Різниця в замовниках та джерелах оплати освітніх послуг.

Щодо субрахунку 711.3, то він включає доходи від оплати навчання в аспірантурі. Такі доходи потребують деталізації в залежності від факультету та спеціальності. Оскільки своє навчання оплачують лише студенти заочної форми, то немає необхідності в деталізації форми навчання. Пов'язаний з ним субрахунок 711.5, включає оплату за складання обов'язкових, тут необхідна деталізація субрахунків по спеціальностям та іспитам.

Питання міжнародних стажувань і отримання доходів від такої діяльності (субрахунок 711.4) є актуальним не для всіх навчальних закладів, а лише для тих, які дійсно мають відповідну базу (матеріально-технічну та наукову) і проводять такі стажування. Доходи від них також можуть бути чітко прив'язані до конкретного факультету чи спеціальності відповідними субрахунками.

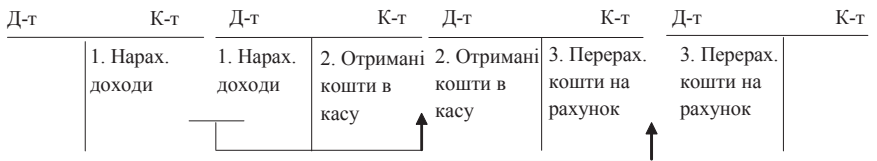
Субрахунок 711.6 передбачає відображення доходів, отриманих як плата за участь у конференціях. Необхідна

71, 72, 74 - Доходи, отримані з джерел, відмінних від заг. фонду

364 «Розрахунки з іншими дебіторами»

301 «Каса в національній валюті»

323 «Спец. реєстрац. рах. для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»



Документарне забезпечення при здійсненні операцій:

- Договір про надання послуг; - Меморіальний ордер №4	- Прибутковий касовий ордер №КО-1; - Меморіальний ордер №1	- Видатковий касовий ордер №КО-2; - Меморіальний ордер №1 та №3; - Об'ява про внесення готівки; - Виписка ДКСУ
--	---	---

Рис. 3. Облікове забезпечення процесу отримання доходів спеціального фонду бюджетної установи в касу з подальшим перерахуванням на реєстраційний рахунок

деталізація по конференціях та організаторах. Можлива деталізація в залежності від рівня заходу (всеукраїнським чи міжнародний, студентський чи загальнонауковий).

Щодо інших субрахунків (712, 713, 721, 723), то для них є сенс відкривати деталізовані субрахунки за підрозділами, якщо такі різновиди доходів мають місце більше, ніж по одному структурному підрозділу (декілька гуртожитків, їдалень, різні отримувачі благодійних внесків чи грантів, різні замовники друкарських послуг або інших послуг типографії тощо).

Визначений процес обслуговування бюджетних коштів установ, їх зарахування на рахунки органів Державного казначейства. Розглянуто специфіку плану рахунків бюджетних установ, запропоновано вилучити

Рахунок 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»	711.0	Плата за навчання (за контракт)
	711.1	Оплата за додаткові навчальні послуги
	711.2	Оплата за підготовчі та інші курси
	711.3	Оплата за навчання в аспірантурі
	711.4	Оплата за міжнародне стажування
Рахунок 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»	711.5	Оплата за складання іспитів в аспірантурі
	711.6	Оплата за участь у конференціях

	712.0	Оплата за послуги транспорту
	712.1	Плата за оренду майна установи
	712.2	Отримані благодійні внески, гранти
	712.3	Надходження від реалізації майна установи
Рахунок 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»	712.4	Кошти, отримані для виконання окремих доручень
	712.5	Плата за гуртожиток
	712.6	Оплата за квартири
	712.7	Доходи від коштів, розміщених на депозитах
Рахунок 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»
	713.0	Надходження виторгу від їдальні

Рахунок 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами»	721.0	Надходження від друкарських послуг
	721.1	Оплата послуг ксерокопіювання
	721.2	Оплата інших послуг типографії
...
723.0	Плата за виконання науково-дослідних робіт	
...

Рис. 4. Можливі субрахунки для рахунків 71 та 72 для бюджетних установ — ВНЗ

рахунки, які згідно чинного законодавства не можуть використовуватися бюджетними установами.

Розглянуто елементи організації обліку в бюджетних установах, такі як: форми меморіальних ордерів, схему руху облікової інформації. Визначено облікове забезпечення процесу отримання доходів спеціального фонду бюджетної установи в касу установи та на реєстраційний рахунок в ДКСУ. Визначено перелік основних субрахунків дохідного класу рахунків бюджетних установ та запропонована відповідна деталізація для робочого плану рахунків у відповідності до специфіки діяльності вищих навчальних закладів.

На практиці кожна установа виконує власну деталізацію за субрахунками, в залежності від особливостей ведення господарської діяльності. Для підвищення керованості грошовими потоками установ, та з метою посилення контролю за структурою та своєчасністю надходжень по спеціальному фонду доцільно ввести більшу деталізацію для дохідних рахунків бюджетних установ, враховуючи сфери їх діяльності.

Рахунок 711
«Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»

711.0	Плата за навчання (за контракт)
711.00	Плата за навчання факультет економічних наук
711.001	Плата за навчання по спеціальності «Фінанси»
711.0010	Плата по спеціальності «Фінанси» — денна освіта
...	...
711.1	Оплата за додаткові навчальні послуги
711.10	Додаткові навчальні послуги факультет економ. наук
711.101	Дод. навч. послуги факультет економ. наук – «Фінанси»
...	...
711.2	Оплата за підготовчі та інші курси
711.20	Оплата за підготовчі курси з англійської мови
711.21	Оплата за підготовчі курси з історії України
...	...
711.25	Оплата за курси підвищ. кваліфікації центру зайнятості
711.250	Оплата по курсам ЦЗ – Комплексна автоматизація обліку
...	...
711.26	Оплата за курси підвищ. кваліфік. центру перепідготовки
711.260	Оплата по перепідготовці – «Web-дизайн»
...	...
711.3	Оплата за навчання в аспірантурі
711.30	Оплата по факультету економічних наук
711.301	Оплата по спеціальності «Гроші, фінанси і кредит»
...	...
711.4	Оплата за міжнародне стажування
711.40	Оплата за стажування по факультету комп. наук
711.41	Оплата за стажування по факультету економічних наук
...	...
711.5	Оплата за складання іспитів в аспірантурі
711.50	... іспиту з іноземної мови
711.501	... спеціальності «Гроші, фінанси і кредит»
...	...
711.6	Оплата за участь у конференціях
711.60	... у міжнародній конференції «Ольвійський форум»
711.61	... у студентській конференції «Ольвійський форум»
...	...

Рис. 5. Перелік можливих субрахунків для рахунку 711 для ВНЗ

Література:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI редакція від 10.06.2012р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2456-17>
2. Про застосування банківських платіжних карток розпорядниками бюджетних коштів. Лист Державного казначейства України №07-04/12-107 від 10.01.04 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.7342.0>
3. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 №611. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13#n16>
4. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету. Наказ Державного казначейства України від 11.08.2008р. №327 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0327506-08>
5. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України. Наказ Державного казначейства України від 02.12.2002р. №221. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0976-02>

References:

1. The official site of Professional Law System (2010) "Budgetary Code of Ukraine from 08.07.2010 #2456-VI",

available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2456-17> (Accessed 12.09.13).

2. The official site of Professional Law System (2004) Letter of Government Treasury of Ukraine "Pro zastosuvannya bankivs'kykh platizhnykh kartok rozporiadnykamy biudzhethnykh koshtiv" #07-04/12-107 from 10.01.2004, available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.7342.0> (Accessed 12.09.13)

3. The official site of Ukrainian Parliament (2013) Decree of Ministry of Finance of Ukraine "Pro zatverdzhennia deiakykh normatyvno-pravovykh aktiv z bukhalters'koho obliku biudzhethnykh ustanov" from 26.06.2013 #611, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13#n16> (Accessed 12.09.13)

4. The official site of Professional Law System (2008) Decree of Government Treasury of Ukraine "Pro zatverdzhennia Poriadku vidobrazhennia u bukhalters'komu obliku operatsij po vykonanniu derzhavnoho biudzhetu" from 11.08.2008 #327, available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0327506-08> (Accessed 12.09.13)

5. The official site of Ukrainian Parliament (2002) Decree of Government Treasury of Ukraine "Pro zatverdzhennia Poriadku vidkryttia ta zakryttia rakhunkiv u natsional'nij valiuti v orhanakh Derzhavnoho kaznachejstva Ukrainy" from 02.12.2002 #221, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0976-02> (Accessed 12.09.13)

Стаття надійшла до редакції 22.09.2013 р.