

Звіт про екологічний аудит може містити рекомендації щодо заходів, які необхідно вжити для усунення виявлених невідповідностей та є власністю його замовника і підставою для прийняття ним відповідних рішень.

Висновки з даного дослідження. Рівень знань аудитора з питань, пов'язаних з охороною довкілля, необхідний для окремого завдання, зазвичай менший, ніж обсяг знань управлінського персоналу й експертів. Проте, рівень знань аудитора повинен бути достатнім, щоб він міг виявити і зрозуміти події, операції й методи практичної роботи, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, і можуть мати суттєвий вплив на фінансові звіти й аудит.

Література

1. Басанцов І.В. Поняття, завдання та перспективи розвитку екологічного аудиту : научное издание / І.В. Басанцов, І.О. Пригара // Вісник Сумського державного університету. Серія "Економіка". №1' 2010. Т. 2 : Науковий журнал / Сумський державний університет. – Суми : СумДУ, 2010. – С. 132-137.
2. Іванюта П.В. Екологічний аудит в системі державного управління екологічною безпекою України / П.В. Іванюта // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 5. – С. 86-90
3. Мех Я. Екологічний аудит: сутність і проблеми становлення / Ярослав Мех // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал. – 2010. – № 2. – С. 45-48.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : видання 2007 року. / пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2007. – 1172 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року/ Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та інші. – К.: ТОВ ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2004. – 1028 с.
6. Пізняк Т. І. Формування та реалізація системи маркетингового екологічного аудиту сільськогосподарського землекористування : научное издание / Т. І. Пізняк // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія "Економіка і менеджмент". Вип. 6/1 (41), 2010 : науковий журнал / ред. рада В. І. Ладика . - Суми : СНАУ, 2010. - С. 162-168
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Все про бухгалтерський облік. – 2009. - № 10. – С. 8 - 11.
8. Про екологічний аудит : Закон України № 1862-IV від 24.06.2004 ; в редакції Закону [№ 882-VI](#) від 15.01.2009 // Відомості Верховної Ради. – 2009. – N 24.

УДК 657:378

Цебень Р.Л.,
к.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут
Гуменюк А.Ф.,
к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту
Хмельницький національний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Постановка проблеми. Функціонування будь-якої бюджетної установи може здійснюватись за рахунок коштів, отриманих із державного чи місцевого бюджетів, а також власних надходжень. Сучасний стан державних фінансів, а також поглиблення соціально-економічної кризи змушують державу скорочувати видатки та шукати шляхи оптимального використання доходів. Необхідність економити на усьому заради виходу із кризи призвели до того, що фінансування вищих навчальних закладів значно скорочується. В результаті цього виникає гостра необхідність у грошових коштах для забезпечення нормального функціонування цих установ внаслідок їх недофінансуванням та браком коштів для здійснення основної діяльності.

Такий розвиток подій змушує вищі навчальні заклади ефективно використовувати бюджетні асигнування та шукати додаткові джерела притоку коштів в установу. Таким додатковим джерелом надходження є грошові кошти спеціального фонду, що формуються в результаті виконання робіт та надання платних послуг бюджетною установою, отримання грантів, дарунків, благодійних внесків, а також інших надходжень.

Грошові кошти, що надходять до спеціального фонду виконують доповнюючу функцію щодо асигнувань з державного бюджету та забезпечують виконання тих завдань і пріоритетів діяльності вищих навчальних закладів, які не достатньо фінансуються за рахунок коштів загального фонду. Усі кошти спеціального фонду розподіляються за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних її функцій. Використання коштів спеціального фонду підлягає ретельному контролю, а тому виникає проблема у ефективному відображенні в обліку доходів та видатків спеціального фонду. Отже, питання організації обліку доходів і видатків спеціального фонду вищих навчальних закладів мають важливе теоретичне і практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку доходів спеціального фонду розглянуті в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Альошина С.М., Андреева І.А., Свірка С.В., Білухи М.Т., А.М. Белова А.М., Ворона О.І., Вороніна Є.П., Голова С.Ф., Голощапова В.А., Бойко Є.М., Буковинського С.А., Собка В.Т., Зверева А.Г., Джоги Р.Т., Ворончука П.Т., Лемішовського В.І., Онищука В.М., Корецького Л.Я., Левицької С.О., Кузьминського А.Н., Зубілевич С.Я., Полевого І.Н., Чечуліної О., Палія В.Ф., Міхальчука Ф.С., Атамаса П.Й. та інших. Незважаючи на значну кількість праць науковців та практиків, питання організації обліку доходів та видатків спеціального фонду вищих навчальних закладів залишаються недостатньо розкритими.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз особливостей обліку доходів і видатків спеціального фонду вищих навчальних закладів та надання рекомендацій щодо його удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Доходи є одними з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності вищих навчальних закладів, оскільки виступають основою для визначення результатів виконання кошторису бюджетної установи та його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів. На сьогодні нормативно-законодавча база, яка покликана врегулювати відносини у сфері планування, формування, використання, обліку та контролю коштів спеціального фонду бюджетних установ є не до кінця врегульованою. Чітке визначення поняття спеціального фонду віднайти вкрай важко, оскільки численні науковці по різному підходять до трактування вищезазначеного терміну.

Так, Джога Р.Т. під спеціальним фондом розуміє величину коштів, що надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки установи за рахунок цих надходжень [1, с. 198].

Атамас П.Й. розглядає спеціальний фонд як сукупність доходів бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів та видатків установи [2, с. 233].

Черничук Л.В. трактує поняття спеціального фонду як надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством України, а також кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти та дарунки [3, с. 55].

Порядок планування доходів і видатків спеціального фонду установи відображає обсяг надходжень із спеціального фонду на певну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків відповідно до законодавства, а також на реалізацію бюджетною установою першочергових заходів, пов'язаних з її діяльністю. Планування коштів спеціального фонду здійснюється в одному кошторисі із загальним фондом, при цьому їх облік ведеться за єдиним планом рахунків та у одному балансі разом з коштами загального фонду. Крім того, оформлення операцій з коштами спеціального фонду регламентується тими ж нормативними документами, що і загального фонду.

При складанні кошторисів передбачаються планові обсяги надходжень коштів, а також обсяги витрат, які необхідно спрямувати на покриття видатків установи із спеціальних фондів. Варто зазначити, що при складанні та затвердженні проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом не плануються, але проект кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до фонду та напрямків їх використання.

Планування коштів спеціального фонду в основному здійснюється на основі використання таких методів: прямого розрахунку, нормативного, аналітичного, екстраполяції. Основою кожного з цих методів є економічний аналіз, завдяки якому визначається рівень виконання бюджетних показників за минулі періоди та чинники, що впливали на них.

Використання коштів спеціального фонду бюджетними установами чітко регламентується законодавством. Зокрема Лист Головного контрольно-ревізійного управління №12-14/313 від 22.07.2004 року передбачає наступне використання коштів спецфонду:

- на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг та із виконанням основних функцій установи;
- на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування

відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби бюджетних установ;

- на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ;
- на організацію виробничої діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ;
- на спеціально визначені напрямки у разі надходження коштів від виконання спеціальних доручень [4].

Дохідна частина спеціального фонду формується за рахунок двох шляхів надходження коштів: власні надходження та інші джерела надходжень до спеціального фонду. Варто зазначити, що власними надходженнями вважаються кошти, одержані вищими навчальними закладами від надання послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи здійснення іншої діяльності, з виконання окремих доручень, а також як гранти та дарунки (благодійні внески).

Видатки, які здійснюються у процесі свого функціонування вищі навчальні заклади за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Це пов'язано з тим, що під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги.

У науковців не має єдиної точки зору щодо трактування поняття видатків. Так Сушко Н. М. у своїх працях виділяє видатки, як – це державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). Категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування. Видатки бюджету за економічною класифікацією групуються в єдині блоки і поділяються на поточні і капітальні [5, с. 23].

В той же час Александров В.Т. визначає видатки як один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [6, с. 328].

Лондаренко О.О. характеризує видатки бюджету як прямі цільові витрати держави, що забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [7, с. 56].

Не зважаючи на такі різноманітні трактування терміну видатки бюджетної установи, на даний час існує закріплене у бюджетному кодексі поняття. Видатки – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [8].

В загальному розумінні виділяють два основні види видатків бюджетної установи: видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Слід відмітити, що вищезазначені видатки суворо плануються в кошторисі, а їх бухгалтерський облік ведеться роздільно на окремих рахунках.

Власні доходи бюджетних установ виконують переважно доповнюючу функцію відносно бюджетних асигнувань і забезпечують виконання основних завдань установ щодо непокриття доходами загального фонду. З огляду на фінансову ситуацію, що склалась на даний час у державі і звужене фінансування вищих навчальних закладів, все більша увага приділяється власним доходам, за рахунок яких і формується спеціальний фонд бюджетних установ.

Організація обліку власних доходів вищих навчальних закладів, що здійснюється як на етапі планування показників господарсько-виробничої діяльності, так і на етапі їх фіксування у процесі бухгалтерського обліку, охоплює такі напрями:

- розробка класифікаційної схеми власних доходів вищого навчального закладу;
- організація планування доходів спеціального фонду;
- організація обліку надходження доходів;
- організація облікової номенклатури;
- організація носіїв облікової інформації.

Власні доходи бюджетних установ, як уже зазначалось раніше, поділяються на дві групи, кожна з яких складається із підгруп. Варто зазначити, що дана класифікація має досить загальний вигляд, однак вона виокремлює два принципові напрями формування доходів, перший з яких утворюється в результаті господарсько-виробничої діяльності, а другий – відображає доходи, які не є наслідком господарської діяльності і отримуються для її якомога повнішого забезпечення.

Доходи спеціального фонду в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку мають дещо іншу класифікацію, яка має менш обґрунтовані класифікаційні ознаки.

Власні доходи вищих навчальних закладів, як і доходи загального фонду, підлягають плануванню. Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється за видами доходів та їх джерелами, які визначаються розробленою класифікацією доходів кожної установи відповідного галузевого профілю згідно із затвердженим галузевим переліком.

Щоб забезпечити отримання максимально вірогідного обсягу доходів, необхідно заздалегідь сформувати систему показників, застосовуваних у розрахунках.

Стосовно зазначених видів доходів можна виокремити такі показники:

1) за доходами, що отримуються від надання функціонально основних послуг бюджетних установ – кількість студентів, які навчатимуться у плановому періоді на контрактній основі; кількість відвідувачів музеїв, виставок тощо, а також розмір плати за перелічені послуги;

2) за доходами, отримуваними від господарської чи господарсько-виробничої діяльності – кількість виробів навчально-виробничих майстерень, кількість продукції сільськогосподарських навчальних підсобних господарств та вартість зазначеної продукції; кількість місць у гуртожитках та відомчих квартирах і плата за проживання в них; кількість працівників, які харчуватимуться в установі та вартість харчування;

3) за доходами в частині оренди приміщень бюджетних установ – площа приміщень, кількість обладнання й іншого майна та розмір орендної плати; за доходами від реалізації майна – кількість запланованих до реалізації об'єктів необоротних активів (крім будівель і споруд та інших матеріальних активів, зокрема списаних як непридатних до реалізації) і вартість реалізації.

Крім розрахункових показників об'єктом планування щодо власних доходів установи є термін надходження доходів за видами. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом надходжень з урахуванням конкретних умов роботи установи: для вищих навчальних закладів більшість власних доходів прогнозується до надходження у середині I та III кварталів; для закладів охорони здоров'я лікувально-профілактичного характеру – у зимовий, осінній, весняний періоди; санаторно-курортного типу – переважно в літній період тощо.

Розрахункові показники щодо доходів планового періоду мають формуватися на підставі аналізу фактичного виконання дохідної частини кошторису стосовно доходів спеціального фонду за останній звітний період, з урахуванням очікуваного виконання за період, що передує плановому. Зазначені інформаційні дані також мають бути сформовані до початку процесу планування у вигляді зручних таблиць, графіків порівняння планових і фактичних показників звітних періодів, з відпрацюванням аналітичних висновків щодо кожного факту і фактора відхилення.

Організація обліку надходження плати за послуги вищих навчальних закладів, джерелом утворення яких є власні доходи останніх, потребує чіткого визначення механізму розрахунків в частині форми порядку оплати послуг.

Основними формами розрахунків за надання платних послуг бюджетними установами є готівкова та безготівкова. Вибір однієї з них чи їх комбінація визначається умовами господарювання, особливостями галузевої приналежності тощо. Плата за навчання у вищих навчальних закладах за укладеним контрактом між фізичною особою – студентом і юридичною особою – вищим навчальним закладом, надходить за прибутковим касовим ордером до каси установи. У разі, якщо сторонами контракту на підготовку студента виступають юридичні особи – вищий навчальний заклад та підприємство, установа, організація, яка оплачує навчання студента, розрахунки по оплаті здійснюються в безготівковій формі перерахуванням визначеної за контрактом суми платіжним дорученням.

Плата за проживання в гуртожитку утримується через касу установи у вигляді внесення платні та із заробітної плати працівників установи. У готівковій формі здійснюються розрахунки з працівниками за харчування. Розрахунки за вироби навчальних майстерень, продукцію сільськогосподарських підсобних господарств здійснюються переважно в готівковій формі, а з виконаних дослідно-конструкторських та науково-дослідних робіт – виключно в безготівковій формі.

Розрахунки з орендної плати, як і розрахунки за майно, призначені до реалізації, здійснюються в безготівковій формі.

Порядок розрахунків надання платних послуг бюджетними установами визначається специфікою діяльності установ і передусім підпорядкований вимогам їх функціонування в межах встановленого фінансового поля, яке має певні обмеження. Йдеться про обов'язкове забезпечення діяльності з надання послуг, а отже, і відповідних видатків спеціального фонду, доходами спеціального фонду. Звідси найраціональнішою схемою побудови розрахунків за навчально-педагогічні, консультаційні та інші послуги функціонально основного характеру є схема передоплати. За наявності таких умов вимога щодо забезпечення доходами майбутніх видатків реалізується повністю. Оплата продукції та виробів майстерень і господарств здійснюється за фактом реалізації виробів, тоді як розрахунки з науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт проводяться в порядку авансових платежів з остаточним розрахунком за фактом приймання науково-дослідних робіт.

Розрахунки за харчування з огляду на потребу володіти точною інформацією про фактично понесені видатки здійснюються за фактом минулих видатків. Плата за оренду майна, реалізоване та майно може вноситися як в порядку передоплати, так і за фактом реалізації орендних послуг і майна.

Коли йдеться про визначення варіанта порядку розрахунків, головний бухгалтер повинен враховувати планові показники щодо доходів спеціального фонду та від реалізації продукції, виробів, робіт щодо забезпечення їх виконання, рівень забезпечення бюджетними асигнуваннями.

Важливим є також вибір форми передоплати – одноразова оплата чи авансові платежі в межах загального обсягу коштів до оплати. Одноразова оплата характерна для короткочасних за періодом

надання послуг, багаторазова – для тривалих послуг (підготовка студентів, виконання науково-дослідних робіт).

Терміни внесення платні мають бути врегульовані у визначених законодавством документах – договорах на виконання науково-дослідних робіт, контрактах на навчання, угодах на надання медичної допомоги тощо.

Організація обліку власних доходів вищих навчальних закладів здійснюється з урахуванням специфіки їх роботи. При цьому серед переліку облікових номенклатур відповідно до видів власних доходів виокремлюють:

- нарахована плата за навчання;
- нарахована плата за надані послуги з оренди приміщень;
- нарахована плата за роботу транспорту;
- нарахована плата за користування гуртожитком;
- нарахована плата за харчування;
- здані виконані науково-дослідні роботи;
- оприбутковані готові вироби.

Організація носіїв облікової інформації починається з визначення їх кола. До документів первинного обліку належать договори на надання послуг навчання, контракти на підготовку спеціалістів, договори на виконання науково-дослідних робіт, акти на прийняття (здачу) виконаних робіт, орендні угоди, акти на оприбуткування гуманітарної допомоги у формі майна.

До облікових реєстрів, що фіксують інформацію щодо власних доходів бюджетних установ, належать:

- меморіальний ордер № 4 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами;
- меморіальний ордер № 6 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами;
- меморіальний ордер № 15 – зведена накопичувальна відомість за розрахунками з батьками на утримання дітей;
- меморіальний ордер № 14 – накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ.

Висновки з даного дослідження. Отже, в умовах економічної кризи надходження спеціального фонду у вищих навчальних закладах займають вагому частку. У зв'язку з цим необхідно посилювати контроль за їх плануванням і надходженням на усіх стадіях виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

Розробка облікових номенклатур доходів спеціального фонду у вищих навчальних закладах має свою специфіку. Особливості їх розробки для бюджетних установ різного профілю може бути завданням для подальших досліджень.

Література

1. Джога. Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібник / Р.Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2001. – 250 с.
2. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посібник / П. Й. Атамас. – Центр навчальної літератури, 2003, – 284 с.
3. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Л. В. Черничук, М. І. Маніли. – Чернівці : Книги – XXI, 2007. – 400 с.
4. Лист Головного контрольно-ревізійного управління №12-14/313 від 22.07.2004 року // www.rada.gov.ua
5. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8–9. – С. 23–27.
6. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / В. Т. Александров. – К. : НВП „АВТ”, 2004. – 528 с.
7. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та їх вплив на обліково – аналітичні аспекти / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008 р. – №9. – С. 56–60.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // www.rada.gov.ua