

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕРОЗПОДІЛУ ДОХОДІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДВНЗ

*У дослідженні розкрито особливості організації облікового забезпечення операцій внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів спеціального фонду в державних ВНЗ між крупними центрами фінансової відповідальності. Автором визначено внутрішні рахунки управлінського обліку для доходів та витрат підрозділів, розрахунків між ними та фінансового результату їхньої діяльності. Розроблено трьохвимірну модель інформаційно-аналітичного відображення формування доходів та розподілу видатків центрів відповідальності по спеціальному фонду.*

**Ключові слова:** спеціальний фонд; центри фінансової відповідальності; державний ВНЗ; фінансова децентралізація; бюджетування.

**Постановка проблеми.** Сучасні тенденції децентралізації та фінансової автономії державних ВНЗ викликають необхідність у створенні відповідного внутрішнього нормативного забезпечення діяльності для таких установ.

Нормативне забезпечення обліку в бюджетних установах гармонізується з міжнародними стандартами, у т. ч. й щодо визнання й обліку доходів спеціального фонду – уведено в дію вітчизняний стандарт обліку НПСБОДС 124 «Доходи» [3], що створений на основі міжнародного стандарту МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [7]. На необхідності вдосконалення та гармонізації вітчизняного законодавства в площині обліку власних надходжень бюджетних установ наполягає у своїх дослідженнях С. В. Свірко [6, с. 95].

Окрема частина повноважень щодо управління коштами спеціального фонду вже передається на рівень установи [4] і їм дозволяється розмішувати тимчасово вільні кошти на депозитах у комерційних банках. Це свідчить про необхідність подальшого впровадження ринкових механізмів у діяльність бюджетних установ.

На сьогодні в більшості державних ВНЗ управління установою та розподіл фінансових потоків відбувається на рівні всієї установи. Однак під час впровадження принципів фінансової автономії буде відбуватися повне або часткове делегування повноважень із центру до підрозділів (які можуть утворювати центри фінансової відповідальності – далі ЦФВ).

Можна виділити декілька рівнів управління та розподілу доходів центрів фінансової відповідальності в державних ВНЗ:

– у межах усієї установи між її різними відокремленими підрозділами (ЦФВ) на принципах платності

та повернення (залежно від стану фінансового забезпечення кожного окремого підрозділу);

– окремо в межах кожного з трьох різновидів ЦФВ (підрозділи, що надають освітні послуги, неосвітні послуги та адміністративні підрозділи);

– у межах кожного значного центру фінансової відповідальності, до складу якого входять декілька підрозділів із різним рівнем фінансового забезпечення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості обліку в бюджетних установах та установах освіти у своїх працях розглядали С. В. Свірко, С. О. Левицька, Т. В. Канева, С. В. Сисюк, В. І. Лемішовський, проблеми стратегічного управління вищим навчальним закладом було викладено такими науковцями, як Н. І. Верхоглядова, В. М. Огаренко, В. О. Желябін та інші. Питанням бюджетування діяльності приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні вчені І. А. Бланк, А. Д. Шеремет, А. Н. Поддєрьогін, П. О. Куцик, Дж. Шим, Р. Мейсінгер, С. Ідову та інші.

Останнім часом питання управління власними надходженнями бюджетних установ вирішується завдяки інструментам бюджетування. Дж. Шим [1, с. 56] визначає бюджетування як колективний процес, що дає можливість узгодити функціонування підрозділів усередині установи та підпорядкувати його загальній стратегічній меті. Дослідники Р. Мейсінгер [9, с. 1] та С. Ідову [8, с. 11] визначають переваги використання бюджетів та можливості, які вони надають керівництву установи.

Однак упровадження ефективної системи бюджетування в бюджетних установах (а особливо у ВНЗ), на думку П. О. Куцика [2, с. 200], нерозривно пов'язане зі створенням і застосуванням системи управлінського обліку, наявністю в установі короткострокових та довгострокових цілей.

Однак більшу увагу необхідно зосередити на обліковому та інформаційно-аналітичному забезпеченні операцій внутрішнього перерозподілу власних коштів державних ВНЗ.

**Виділення раніше невіршених частин загальної проблеми.** З організаційної точки зору на рівні установи мають бути затверджені декілька нормативних документів: Положення про центри фінансової відповідальності, Положення про бюджетування загальне та для кожного підрозділу тощо.

У таких документах чітко визначаються наявні центри відповідальності, надається перелік статей їхніх доходів і витрат, форми звітів та періодичність звітування підрозділів, обґрунтовується частка доходів, що залишається в розпорядженні центру відповідальності для підтримки його функціонування й розвитку.

За наявності нормативного закріплення внутрішнього перерозподілу грошових потоків постає необхідність у розробці облікового забезпечення таких операцій у ЦФВ.

**Формулювання цілей статті.** Мета даного дослідження полягає в розробці облікового забезпечення та інформаційно-аналітичного відображення операцій передачі частини доходів спеціального фонду держав-

них ВНЗ між його підрозділами для задоволення їхніх тимчасових потреб у фінансовому забезпеченні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розглянемо більш детально перший варіант розподілу фінансового забезпечення – між різними центрами відповідальності в межах всієї установи. Центри з тимчасовим надлишком виступають «позичальниками» ресурсів, центри з тимчасовою нестачею – «покупцями» або отримувачами ресурсів. У реальній ринковій ситуації користування ресурсами не є безоплатним, однак усередині бюджетних установ можуть скластися особливі умови, коли принцип платності для таких операцій застосовуватися не буде.

У результаті перерозподілу потоків між різними центрами буде існувати потреба обліковувати поточну заборгованість кожного виділеного підрозділу. Для підрозділу-донора це будуть обсяги тимчасово вилучених коштів у розрізі боржників, а для підрозділів-реципієнтів – обсяги тимчасово залучених ресурсів у розрізі позичальників.

Найпростіша ситуація за існування тимчасових розривів і залучення ресурсів для покриття поточних видатків без використання принципу платності (спрощений приклад для підрозділу) (табл. 1).

Таблиця 1

Картка структури внутрішніх запозичень ЦФВ<sub>i</sub>

(грн)

Позичальник	Дата	01.01	01.02	01.03	...	01.12	Разом
Отримано в борг від:		...	...	...	...	...	...
ЦФВ <sub>i</sub>		...	...	...	...	...	...
Погашено борг:		...	...	...	...	...	...
ЦФВ <sub>i</sub>		...	...	...	...	...	...
Залишок боргу:		...	...	...	...	...	...
ЦФВ <sub>i</sub>		...	...	...	...	...	...

Джерело: власна розробка автора.

Оскільки тимчасові розриви в грошових потоках підрозділів було запропоновано виокремлювати за місяцями, то й обсяги залучених ресурсів необхідно розподіляти в таких самих періодах. Необхідна інформація щодо обсягів отриманого фінансового забезпечення, погашеної заборгованості та неповернутого залишку (за схеми з використанням відсотків необхідно додати нараховані, сплачені та прострочені відсотки за користування позикою) повинна постійно оновлюватися кожним підрозділом, який бере участь у внутрішніх запозиченнях.

Звичайно, для отримання внутрішньої позики необхідно обґрунтувати потребу в додаткових ресурсах, зробити це краще у формі кошторису з відповідним виділенням поточних видатків за КЕКВ.

Для підрозділу-донора структура наданих ресурсів буде мати схожу структуру за періодами, але замість рядка «Отримано від» буде рядок «Надано для» відповідного підрозділу. Повноваження щодо запитів та надання додаткового фінансового забезпечення будуть у керівників структурних підрозділів, однак загальні річні плани повинні узгоджуватися з керівництвом установи.

Під час формування облікового забезпечення необхідно передбачити й ситуацію з порушенням платіжної дисципліни. Зазвичай зовнішні кредитори використовують такі санкції, як пені, штрафи. Для попередження подібних випадків необхідно попередньо обговорювати можливі наслідки порушення платіжної дисципліни.

А у сфері обліку це означає наявність додаткових рахунків для нарахування пені та штрафів, вони також повинні бути деталізовані в розрізі кожного позичальника.

Досить важко застосовувати в межах бюджетної установи інструменти, які дозволяють повернути прострочену заборгованість, тому необхідно підсилити контроль за використанням позичених та інших коштів спеціального фонду в разі настання прострочення. Можливо, для таких підрозділів виправданим буде зовнішнє по відношенню до підрозділу управління фінансовими ресурсами.

Функціонування управлінського обліку потребує додаткових рахунків для обліку доходів, видатків, розрахунків та фінансових результатів по кожному підрозділу (табл. 2).

Для обліку взаємних заборгованостей підрозділів запропоновано новий внутрішній рахунок 6 «Внутрішні розрахунки ЦФВ» (лише для внутрішнього обліку), кожен субрахунок буде позначати «кредитну

історію» окремого ЦФВ. Для обліку поточної та простроченої заборгованості внесено додаткову деталізацію.

Таблиця 2

**Перелік внутрішніх рахунків та субрахунків для перерозподілу фінансового забезпечення по спеціальному фонду між ЦФВ державного ВНЗ**

Рахунок	Субрахунки
4 «Фінансові результати ЦФВ»	4.1 «Фінансовий результат по спеціальному фонду ЦФВ <sub>i</sub> »; 4.11 «Фін. результат по освітній послугі А» тощо. 4.2 «Фінансовий результат по спеціальному фонду ЦФВ <sub>j</sub> »
6 «Внутрішні розрахунки між ЦФВ»	6.1 «Розрахунки ЦФВ <sub>i</sub> »; 6.11 «Розрахунки з ЦФВ <sub>j</sub> »; 6.111 «Поточна заборгованість»; 6.112 «Прострочена заборгованість». 6.12 «Розрахунки з ЦФВ <sub>k</sub> » тощо. 6.19 «Розрахунки по відшкодуванню накладних видатків ВНЗ». 6.2 «Розрахунки ЦФВ <sub>i</sub> » тощо
7 «Доходи підрозділів»	7.1 «Доходи ЦФВ <sub>i</sub> »; 7.11 «Доходи ЦФВ <sub>i</sub> від плати за навчання, осв. послуга А» 7.12 «Доходи ЦФВ <sub>i</sub> від плати за навчання, осв. послуга В» тощо. 7.2 «Доходи ЦФВ <sub>j</sub> » тощо
8 «Видатки підрозділів»	8.1 «Видатки ЦФВ <sub>i</sub> »; 8.11 «Видатки по оплаті праці» 8.12 «Видатки на придбання товарів і послуг» тощо. 8.19 «Відрахування на покриття накладних видатків». 8.2 «Видатки ЦФВ <sub>j</sub> » тощо

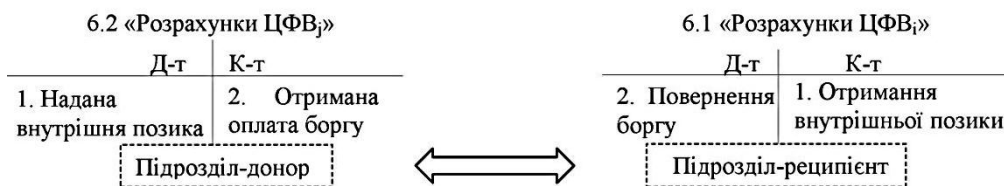
Джерело: власна розробка автора.

У рамках спрощеного прикладу, якщо одному ЦФВ<sub>i</sub> (факультет) виділено кілька центрів фінансової відповідальності, які беруть участь у процесі внутрішнього перерозподілу фінансових ресурсів, то необхідна більша деталізація по рахунку 6. Також для обліку поточної та простроченої заборгованості необхідно внести додаткову деталізацію субрахунків рах. 6.

Наприклад, рахунок із маскою 6.NXZ, де N – порядковий номер центру відповідальності I типу (надає ліцензовані освітні послуги), X – порядковий номер структурної одиниці ЦФВ; Z – ознака наявності поточної або простроченої заборгованості, Z ∈ {0;1}, якщо Z = 0 – заборгованість поточна, Z = 1 – прострочена.

Для підрозділів-донорів по дебету рахунку 6.NXZ будуть відображатися суми наданих позикових коштів, а для реципієнтів – сума повернення внутрішньої позики, по кредиту – залучені суми від інших підрозділів (для ЦФВ-реципієнтів) та отримана оплата за позику (для ЦФВ-донорів) (рис. 1).

Застосування принципу платності за умови внутрішнього використання позикових коштів потребує розробки додаткового облікового забезпечення, однак це питання потребує подальших досліджень щодо виділення рахунків для нарахування відсотків та прострочених відсотків для підрозділів-боржників.



**Рис. 1.** Облікове забезпечення отримання ресурсів та повернення внутрішньої позики підрозділами

Джерело: власна розробка автора.

Отже, ресурси установи внутрішньо перераховуються з одного підрозділу до іншого, не змінюючи загального обсягу доходів по установі в цілому, а потім повертаються до того підрозділу, який їх надав. Грошові кошти на рахунках установи в органах ДКСУ фактично не рухаються.

Розроблене облікове забезпечення та запропонована в попередніх дослідженнях структура розподілу отриманих доходів підрозділу залежно від місяця здійс-

нення видатків та конкретні продукти та послуги дають змогу запропонувати тривимірну структуру розподілу видатків та формування фінансових результатів діяльності підрозділу в цілому та по освітніх та наукових послугах, а також вироблених у результаті іншої господарської діяльності продуктах за наперед обумовлені проміжки часу (місяць, квартал, навчальний та календарний рік) (рис. 2).

Використовуючи запропоновані внутрішні рахунки [5, с. 78] для обліку доходів (рах. 7), видатків (рах. 8) та фінансових результатів діяльності (рах. 4)

*i*-го ЦФВ можна отримати облікову інформацію щодо частки участі кожного підрозділу ДВНЗ у створенні кожної конкретної послуги або продукту.

**Фінансовий результат діяльності ЦФВ по навчальному процесу, науковому процесу та результат іншої господарської діяльності по спеціальному фонду**

	ЦФВ <sub>1</sub>			ЦФВ <sub>2</sub>			ЦФВ <sub>3</sub>	Рез. по спец. фонду ДВНЗ
	Дохід рах. 7.1	Видатки рах. 8.1	Фін.рез. рах. 4.1	Дохід рах. 7.2	Видатки рах. 8.2	Фін.рез. рах. 4.2	...	
Освітня послуга 1								
Освітня послуга 2								
...								
Наукова послуга 1								
Наукова послуга 2								
...								
Продукт 1								
Продукт 2								

Вироблені продукти, надані послуги (освітні, наукові, інші)      Період часу

січень      ...      грудень

**Рис. 2.** Тривимірна структура інформаційно-аналітичного відображення формування доходів та розподілу видатків ЦФВ по спеціальному фонду

Джерело: власна розробка автора.

Під час розподілу кінцевих фінансових результатів підрозділів було запропоновано відраховувати 60 % від додатного результату кожного центру відповідальності для подальшого централізованого розподілу на капітальні видатки між підрозділами.

Це означає закріплення частки отриманих центром доходів, яка повинна залишитися в підрозділі на покриття поточних видатків (споживання й можливо, розвитку) та частки, яка повинна:

- за централізованої системи управління установою спрямовуватися в загальний фонд розвитку ДВНЗ, видатки з якого будуть регулюватися на рівні всієї установи (типова ситуація для більшості бюджетних установ навіть без виділення центрів відповідальності);

- за децентралізованої системи управління спрямовуватися у фонд розвитку самого підрозділу, відповідальність за здійснення видатків покладається на керівника структурного підрозділу.

За сучасного стану фінансового забезпечення вищих навчальних закладів неможливо залишати весь позитивний фінансовий результат діяльності підрозділу в його розпорядженні. Рекомендовано залишати

40 % від надлишкового результату, а іншу частину направляти до центру.

Потрібно окремо зазначити, що отриманий фінансовий результат відображає надлишок лише до здійснення капітальних видатків установи. Для коректного розподілу надлишку та спрямування його на капітальні видатки підрозділів необхідно використовувати проектно-конкурсний підхід.

Ресурси, які акумулюються на рівні керівництва установи, можуть бути вкладені в підрозділи як для покриття поточних видатків, так і на здійснення капітальних видатків лише під відповідні проекти освоєння та повернення коштів.

Для точного розрахунку розподілу видатків розвитку необхідно проаналізувати поточний стан підрозділу й розробити основні напрями його розвитку, узгоджені з напрямками розвитку всієї установи. Для різних центрів відповідальності ці видатки будуть значно відрізнятися, оскільки одні більш схильні до розвитку матеріально-технічної бази, а інші – нематеріальних активів або вкладень у людський капітал.

Звичайно, подібний сценарій (розгляд видатків розвитку) можливий лише за стійкого фінансового стану установи, певного рівня децентралізації в управ-

лінні фінансовими ресурсами та наявності підрозділів, які мають позитивні фінансові результати або отримують доходи.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У результаті дослідження було запропоновано шляхи збалансування грошових потоків підрозділів шляхом обґрунтування принципів розподілу отриманих доходів спеціального фонду центрами відповідальності, використовуючи запропоновані елементи внутрішньої системи обліку в підрозділах. Підрозділи будуть мати змогу оцінити розміри власних доходів і видатків, розміри тимчасових потреб у фінансуванні та залучати необхідні кошти зсередини та ззовні.

Фінансова самостійність підрозділів надасть їм змогу й мотивацію нарощувати базу власних доходів, тим самим зміцнюючи фінансовий стан всієї установи. Запровадження принципів самоокупності діяльності структурних підрозділів є спробою створити своєрідний механізм на зразок ринкового, який би без централізованого втручання стимулював до одночасного покращення якості наданих послуг та зменшення їхньої собівартості.

За умови стабільного фінансового стану й розвитку ВНЗ, коли існує можливість здійснювати видатки розвитку, необхідно створювати додатковий фонд розвитку установи. Джерелом фінансових ре-

сурсів можуть бути надлишкові доходи підрозділів. За умови вдалого розвитку системи спонсорської підтримки ВНЗ та значного рівня благодійних внесків установи зможуть акумулювати достатні кошти для розробки інноваційних проектів та наукових досліджень.

Хоча в більшості країн із розвинутою ринковою економікою така система фінансового забезпечення ВНЗ існує й розвивається, у вітчизняній економіці на сьогодні ще недостатньо ринкових важелів для мотивації суб'єктів господарювання для здійснення значних спонсорських та благодійних внесків для розвитку освіти й науки.

Отже, виділення в структурі державних ВНЗ квазі-ринкових одиниць – самостійних та самоокупних центрів фінансової відповідальності – дозволяє закласти підґрунтя для успішного стійкого розвитку госпрозрахункової складової діяльності ДВНЗ, що додатково забезпечено відповідною обліково-аналітичною складовою, яка дозволяє отримати інформацію щодо фінансового результату діяльності кожного окремого ЦФВ та ефективно управляти тимчасовими нестачами та надлишками фінансових ресурсів по структурі ЦФВ та в часі, залучаючи як зовнішні, так і внутрішні джерела.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Джай К. Шим. Основы коммерческого бюджетирования / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел ; [пер. с англ.]. – СПб. : Азбука, 2001. – 496 с.
2. Куцик П. О. Бюджетування як основна складова оперативного планування та фінансового контролінгу вищих навчальних закладів [Електронний ресурс] / П. О. Куцик // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7(25). Ч. 2. – 2010. – С. 192–201. – Режим доступу : [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/ecnof\\_2010\\_7\(2\)\\_25.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2010_7(2)_25.pdf).
3. Наказ Міністерства фінансів України «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/stbuxgos/stbuxgos.aspx>.
4. Постанова Міністерства фінансів України «Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг» від 26 серпня 2015 р. № 657 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248463085](http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248463085).
5. Руденко Н. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління доходами та видатками державних вищих навчальних закладів / Н. О. Руденко // Науково-практичний журнал «АгроСвіт». – Дніпропетровськ : ТОВ «ДСК Центр», 2013. – № 20. – С. 76–80.
6. Свірко С. В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика і порівняльний аналіз / С. В. Свірко // Вчені записки. Збірник наукових праць. – Київ : КНЕУ, 2009. – Випуск 11. – С. 89–95.
7. Стандарт Міжнародної федерації бухгалтерів «Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі № 9 «Дохід від операцій обміну». від 01.03.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/81055/9a.pdf).
8. Idowu Samuel. Budgeting: a management tool / Samuel Idowu. – ACCA Students Newsletter, April 1996. – P. 58–59.
9. Meisinger Richard J. College and university budgeting: an introduction for faculty and academic administrators / Richard J. Meisinger. – Natl. Assn. of College & Univ., 1994. – 205 p.

**Руденко Н. А.,**

*Черноморський державний університет імені Петра Могили, г. Николаев, Україна*

### Учетное обеспечение операций внутреннего перераспределения доходов специального фонда ГВУЗов

*В исследовании раскрыты особенности организации учетного обеспечения для операций внутреннего перераспределения финансовых ресурсов специального фонда в государственных вузах между крупными центрами финансовой ответственности. Автором определены внутренние счета управленческого учета для*

доходов и расходов подразделений, расчетов между ними и финансового результата их деятельности. Разработана трехмерная модель информационно-аналитического отображения формирования доходов и распределения расходов центров ответственности по специальному фонду.

**Ключевые слова:** специальный фонд; центры финансовой ответственности; государственный ВУЗ; финансовая децентрализация; бюджетирование.

**Rudenko N. O.,**

*Petro Mohyla Black Sea State University, Mykolaiv, Ukraine*

#### **Accounting provision for operations of internal redistribution of the special fund income in universities**

*The study revealed features of the organization of accounting provision for the operation of the internal redistribution of financial resources of a special fund in the state universities between the major centers of financial responsibility. Analytical provision for operations on domestic borrowing between departments was developed. The author defined the internal accounts for managerial accounting for income and expenditure of departments, transactions between them and the financial results of their activities. The study reviewed an accounting provision for operations of obtaining resources and repayment of the loan between the centers of responsibility. Three-dimensional model of information-analytical display revenue generation and cost-sharing for responsibility centers on the special funds was developed. The proposed model connects educational, scientific services and products of each center with revenues, expenses and financial results of units as often as necessary.*

**Keywords:** special fund; the centers of financial responsibility; the state university; financial decentralization; budgeting.

**Рецензенти:** *Великий Ю. В.*, д-р екон. наук, професор;

*Яремко Ю. І.*, д-р екон. наук, професор.